



**MILENE CRISTINA  
MARTINS DA SILVA**

**INVESTIGAÇÃO EM AUDITORIA INTERNA – UMA  
ANÁLISE BIBLIOMÉTRICA**



**MILENE CRISTINA  
MARTINS DA SILVA**

**INVESTIGAÇÃO EM AUDITORIA INTERNA – UMA  
ANÁLISE BIBLIOMÉTRICA**

Dissertação apresentada à Universidade de Aveiro para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Contabilidade – Ramo de Auditoria, realizada sob a orientação científica do Doutor Rui Pedro Figueiredo Marques, Professor Adjunto da Universidade de Aveiro e pela Doutora Helena Coelho Inácio, Professora Adjunta da Universidade de Aveiro.

Dedico este trabalho à minha família e namorado por todo o apoio e paciência ao longo de todo este percurso.

**O júri**  
Presidente

Professor Doutor João Francisco Carvalho de Sousa  
Professor Adjunto, Universidade de Aveiro

Professora Doutora Isabel Maria Mendes Pedrosa  
Professora Adjunta, Iscac – Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra

Professor Doutor Rui Pedro Figueiredo Marques  
Professor Adjunto, Universidade de Aveiro

## **Agradecimentos**

Em primeiro lugar quero agradecer aos meus orientadores pela ajuda na escolha do tema e por todo o acompanhamento ao longo deste percurso.

Em segundo lugar quero agradecer ao meu namorado, à minha família e amigos por todo o incentivo, confiança e apoio ao longo deste grande desafio.

Obrigada a todos!

## palavras-chave

Auditoria, Auditoria Interna, Bibliometria,, Investigação, Scopus

## Resumo

A Auditoria Interna desempenha um papel muito importante nas organizações porque atesta a conformidade dos procedimentos com políticas internas e com a legislação ou normativos em vigor. Assim, aumenta-se a confiabilidade dos processos de negócio e dos ativos informacionais associados e comprova-se a eficácia do controlo interno existente, promovendo a eficiência organizacional e, consecutivamente, a geração de valor.

Esta dissertação tem como objetivo analisar a evolução da auditoria interna através de um estudo bibliométrico. Este estudo incidiu sobre os artigos publicados no período 2010-2014 e indexados na base de dados *Scopus*. Este estudo mostra-se pertinente devido aos renovados desafios que as organizações permanentemente são sujeitas e devido ao facto de, apesar de existirem alguns estudos bibliométricos em áreas afins, nomeadamente na Contabilidade, não existirem evidências de estudos semelhantes na área da Auditoria Interna com as especificidades deste estudo.

A amostra do estudo foi composta por 84 artigos. Da análise destes artigos conclui-se que uma percentagem considerável de artigos incide sobre a função da auditoria interna e sobre a sua relação com a auditoria externa. Além disso, a revista *Managerial Auditing Journal* mostrou ser aquela que maior número de artigos publica nesta temática. Conclui-se, também, que há um grande número de investigadores nesta área mas que o período de 5 anos foi, na grande maioria dos autores, um período insuficiente para voltar a publicar. A investigação em Auditoria Interna, tendo em consideração a produção científica individual dos autores, mostra-se lenta, mas a nível global, demonstra uma evolução razoável atendendo ao número elevado de investigadores.

Esta dissertação acrescenta ainda uma secção com a síntese dos resultados e conclusões mais relevantes dos principais artigos da amostra estudada.

**Keywords**

Auditing, Internal Auditing, Bibliometry, Research, Scopus

**Abstract**

Internal Audit plays a very important role in organizations because it attests compliance of the procedures with internal policies and with existing legislation or regulations. This increases the reliability of the business processes and of the associated information assets and proves the effectiveness of the existing internal control, promoting the organizational efficiency and, consequently, the creation of value.

This dissertation aims to analyze the evolution of internal audit through a bibliometric study. This study focused on the articles published in the period 2010-2014 and indexed in the Scopus database. This study is relevant due to the renewed challenges that organizations are permanently faced to and due to the fact that, although there are some bibliometric studies in related areas, namely in Accounting, there is no evidence of similar studies in the area of Internal Audit with the specificities of this study.

The study sample was composed by of 84 articles. From the analysis of these articles it is concluded that a considerable percentage of articles focus on the function of the internal audit and its relation with the external audit. In addition, the Managerial Auditing Journal has shown to be the one with the largest number of articles published in this subject. It is also concluded that there are a large number of researchers in this area but that the 5-year period was, in the great majority of authors, an insufficient period to re-publish. The research in Internal Audit, taking into account the authors' individual scientific output, is slow but on a global level, shows a reasonable evolution given the large number of researchers.

This dissertation also adds a section with the synthesis of the most relevant results and conclusions of the main articles of the sample studied.

## Índice

Índice de Tabelas .....	x
Índice de Figuras .....	xi
Lista de Acrónimos .....	xii
1. Introdução.....	1
2.Revisão da Literatura.....	3
2.1 Auditoria interna: conceito e evolução.....	3
2.2 Subtemas de AI .....	6
2.2.1 Relação com a Auditoria Externa .....	6
2.2.2 Auditoria Interna e a Gestão .....	8
2.2.3 A Auditoria interna e a Gestão de Qualidade .....	9
2.2.4 Auditoria Interna e o Controlo Interno .....	10
2.2.5 Auditoria Interna e a Gestão de Risco.....	11
2.2.6 Auditoria Interna e a Fraude .....	16
2.2.7 Auditoria Interna e o Governo das Sociedades .....	16
2.2.8 Auditoria Interna e as Tecnologias de Informação .....	17
2.2.9 Auditoria Interna no Setor Público.....	18
2.2.10 Auditoria Interna e a Responsabilidade Social e Ambiental .....	19
2.3. Trabalhos Relacionados .....	20
3. Metodologia .....	22
4. Análise Bibliométrica .....	25
4.1 Principais Conclusões dos Artigos por Subtema .....	34
4.1.1 Relação com a AE .....	34
4.1.2 AI e a Gestão.....	36
4.1.3 AI e a Gestão de Qualidade .....	36
4.1.4 AI e o Controlo Interno .....	37
4.1.5 AI e a Gestão de Risco .....	38
4.1.6 AI e a Fraude .....	39
4.1.7 AI e o Governo das Sociedades.....	39
4.1.8 AI e as TI .....	42
4.1.9 AI e o Setor Público .....	44
4.1.10 AI e a Responsabilidade Social e Ambiental .....	45
4.1.11 Ensino de AI .....	45



4.1.12 Função da AI .....	46
5. Conclusões.....	49
6. Referências .....	51
Anexo 1 – Artigos eliminados.....	63

## Índice de Tabelas

Tabela 1. Abordagem tradicional da Gestão de Risco versus ERM: principais diferenças .....	14
Tabela 2 - Número de artigos por ano .....	25
Tabela 3 - Número de artigos por subtema em cada ano .....	27
Tabela 4 - Número de artigos por local de publicação .....	28
Tabela 5 - Detalhes dos artigos publicados por Sarens G. ....	31
Tabela 6 - Detalhes dos artigos publicados por Stewart J.....	32
Tabela 7 - Artigos mais citados.....	33

## Índice de Figuras

Figura 1 - Número de Artigos por Ano .....	26
Figura 2 - Número de Artigos por Subtema.....	26
Figura 3 - Número de artigos por local de publicação .....	30
Figura 4 - Número de artigos por autor .....	31
Figura 5- Número de autores por artigo .....	32

## **Lista de Acrónimos**

AE	Auditoria Externa
AI	Auditoria Interna
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
CAATT	Computer-Assisted Auditing Tools and Techniques
COSO	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
ERM	Enterprise Risk Management
ERP	Enterprise Resource Planning
GAS	Generalized Audit Software
IIA	Institute of Internal Auditors
ISO	International Organization for Standardization
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
SOX	Lei Sarbanes-Oxley
SGQ	Sistema de Gestão de qualidade

## 1. Introdução

A evolução acelerada da Auditoria Interna (AI) após a década de 40 está no facto de o âmbito da AI se ter expandido ao assumir um papel importante na estratégia das organizações.

As necessidades crescentes e cada vez mais exigentes, tanto do meio interno como externo, fazem com que as organizações tenham elevados níveis de complexidade organizacional e de informação. Sendo o principal objetivo da AI criar valor, apoiando a administração, ajudando as diferentes unidades da organização e melhorando a ética, a eficiência e a eficácia das organizações, o seu papel nas organizações vai sendo cada vez mais importante.

Neste contexto, a AI, devido ao seu papel muito multidisciplinar, relaciona-se com muitas outras áreas dentro da organização, conduzindo ao desenvolvimento de diversos subtemas, tais como: AI e a Fraude, AI e a gestão, AI e as Tecnologias de Informação (TI), o Ensino de AI, a função de AI, a Relação com a Auditoria Externa (AE), a AI e o Governo das Sociedades, a AI e o Controlo Interno (CI), a AI e o Setor Público, a AI e a Responsabilidade Social e Ambiental e a AI e a Gestão de Qualidade, os quais daremos um enfoque na revisão da literatura, presente no primeiro capítulo da dissertação. Assim, interessa conhecer em que medida se têm vindo a investigar na AI e, em particular, nos diferentes subtemas.

Relativamente à evolução de AI, identificaram-se alguns trabalhos bibliométricos relacionados, que fornecem algumas evidências a respeito do desenvolvimento desta área de estudo. No entanto, dada a pertinência do tema e a sua contante evolução, face aos desafios que as organizações permanentemente são sujeitas, é necessário acompanhar com frequência a investigação sobre este tema. Assim surge a realização deste estudo, também de natureza bibliométrica, com o objetivo geral de contribuir para o enriquecimento da lista de trabalhos bibliométricos relacionados com AI, com parâmetros de análise diferentes, para tornar público os mais recentes desenvolvimentos da AI, nomeadamente como esse desenvolvimento tem emergido nas comunidades científicas e académicas.

A bibliometria é uma *“técnica quantitativa e estatística de medição dos índices de produção e disseminação do conhecimento científico”* (Araújo, 2006, p.12). Assim os estudos que recorrem a esta metodologia são realizados para fornecer evidências a respeito

das fases de desenvolvimento da literatura num determinado tema, o tipo de publicação predominante, os principais tópicos abordados, novas oportunidades de investigação, entre outros.

Com base no exposto, teve-se a seguinte questão de investigação como ponto de partida e motivação deste trabalho: **Como tem evoluído a investigação em Auditoria Interna?** Assim, e para responder a esta questão, este estudo teve como objetivo analisar a evolução da AI através dos artigos publicados, e indexados pela base de dados *Scopus*, no período de 2010-2014.

Deste modo, esta investigação permite refletir sobre a evolução da AI, com vista a identificar oportunidades de investigação futuras para auxiliar na consolidação da temática. Deste modo, torna-se oportuna, e reforçada, a necessidade da utilização da bibliometria como metodologia para a realização do estudo proposto.

Este documento está dividido em 6 capítulos, incluindo esta introdução. O capítulo 2 apresenta uma revisão da literatura sobre AI com o objetivo de conhecer em maior detalhe a importância do tema e a sua relação com outros tópicos vitais das organizações, e identificar trabalhos relacionados. O capítulo 3 expõe e caracteriza a metodologia adotada para conduzir este trabalho. De seguida, no capítulo 4 apresenta-se a análise bibliométrica, de modo a fazer a análise e tratamento dos dados obtidos da aplicação da metodologia descrita no capítulo anterior.

No capítulo 5 é feita a análise dos resultados e por fim o capítulo 6 apresenta as conclusões.

## 2.Revisão da Literatura

A AI abrange uma diversidade de áreas relacionando-se com muitos outros conceitos subjacentes ao desenvolvimento das atividades das entidades de diferentes tipos. Assim, quando se pretende estudar a investigação efetuada no âmbito da AI, interessa fazê-lo atendendo aos diferentes subtemas que podemos encontrar, razão pela qual apresentaremos após a introdução e evolução do conceito de AI, um ponto com os vários e mais relevantes subtemas de AI e, num outro ponto, apresentamos os trabalhos relacionados com o tema, isto é, os estudos bibliométricos na área de contabilidade e auditoria.

### 2.1 Auditoria interna: conceito e evolução

A AI é um conceito relativamente recente. Os primeiros auditores internos surgiram nos Estados Unidos, por volta dos anos 40, em 1941 foi criado o IIA e é publicado o primeiro livro de AI “Moeller, R., “Brink’s Modern Internal Auditing: A Common Body of knowledge””. De acordo com Gleim (2001) o IIA tem dado um ótimo contributo para o reconhecimento e progressão da atividade de AI, incluindo aprovar e emitir a declaração de responsabilidades, investigar e desenvolver um corpo comum de conhecimento, levar a cabo programas de formação contínua e de certificação, assim como, desenvolver e adaptar normas para a prática profissional de auditoria interna juntamente com um código de ética.

Em Portugal, a AI é mais recente, sendo que só em 1992 foi criado o Instituto Português de Auditores Internos.

A primeira definição de AI do IIA nos *Standards for the Professional Practice of internal Auditing* surgiu em 1978 e era a seguinte:

*“A Auditoria interna é uma função, completa e independente, estabelecida na organização para examinar e avaliar as suas atividades, como um serviço para a organização.”*

Sawyer (1988, p.7) define a AI como *“uma sistemática e objetiva avaliação, realizada por auditores internos, das diversas operações e controlos de uma organização, para determinar se se seguem as políticas e procedimentos definidos, se se seguem as normas estabelecidas, se se utilizam os recursos eficientemente e se são alcançados os objetivos da organização”*.

Para Jin e Dunjia (1997), a principal razão da evolução acelerada da AI após a década de 40 está no facto de o âmbito da AI se ter expandido ao assumir um papel importante na estratégia das organizações. Por outro lado, Dittenhofer (2001) evidencia que a emergência da AI resulta do esforço de um grupo de auditores pró-ativos que acreditavam ser a altura certa para reconhecer a disciplina de AI como uma disciplina de gestão e também, como o resultado das condições económicas que tinham sido vividas no início da década de quarenta, uma vez que, os recursos eram limitados, assim as organizações foram levadas a procurar a economia e eficiência operacional. Atualmente, a AI enfrenta um novo paradigma, que se baseia na visão dos processos com enfoque nos riscos do negócio.

Num mundo cada vez mais globalizado, onde a palavra de ordem é a competição, as organizações sentem a necessidade de obter informações úteis e de forma atempada que lhes permitam tomar a decisão mais acertada e, assim, distinguir-se dos seus concorrentes. Dadas as inovações empresarias também a AI teve de evoluir. Posto isto, surge a AI como apoio à gestão, com capacidade de auxiliar a empresa em diversas áreas, como *Corporate Governance*, gestão de risco, melhores práticas de controlo interno e de *compliance* e melhores práticas éticas.

Assim, neste contexto, em 1999, o IIA revê a definição de AI considerando que é:

*“uma função de avaliação independente, estabelecida numa organização para examinar e avaliar as suas atividades, como um serviço à própria organização. O objetivo da auditoria interna é auxiliar os membros da organização no cumprimento eficaz das suas responsabilidades. Com este fim, a auditoria interna fornece-lhes análises, avaliações, recomendações, conselhos e informações respeitantes às atividades objeto de revisão. O objetivo da auditoria interna inclui a promoção de um controlo eficaz a custos razoáveis”*

A AI evolui de um carácter virado exclusivamente para a área financeira, para abranger diversos temas tão distintos como os dos riscos dos processos e sistemas de negócio, segurança, responsabilidade social, ambiente, sustentabilidade, entre outros aspetos. Para Sousa (2006), o auditor interno atual deve ter a capacidade para acompanhar a evolução dos mercados cada vez mais exigentes.



De acordo com Rittenberg (referido por Chapman, 2004), a AI ajuda os auditores a tornarem-se mais profissionais na maneira como elaboram o seu trabalho, o que fez com que houvesse um maior reconhecimento daquela por parte da gestão de topo das empresas. Contrariamente, segundo Krogstad (referido por Chapman, 2004), grande parte do trabalho feito pelos auditores internos está de acordo com a cultura da organização, tradição e estrutura organizacional, pelo que uma alteração no conceito não altera a forma como a gestão vê a AI, opinião partilhada por Spoel (referido por Chapman, 2004).

Com a aprovação da nova definição, o IIA aprovou também um novo Enquadramento de Práticas Profissionais que inclui as normas de AI. De acordo com Colbert (2002), as referidas normas afetam, gestores, investidores e auditores externos. Ao contrário das normas antigas, que eram descritas em torno do controlo interno e conformidade, as normas em vigor têm uma maior focalização na gestão de risco. Por outro lado, consultoria e governo são expressões também mencionadas em secções relacionadas com vários elementos das normas. Estas normas em vigor esclarecem melhor como a AI pode ajudar as organizações a alcançar os seus objetivos, evidencia Ridley (referido por Chapman, 2011).

A evolução para uma AI virada não só para a conformidade, mas também para a gestão de risco, leva a uma alteração da focalização e melhora a perceção dos tipos de atividade levados a cabo, afirma Rittenberg (referido por Chapman, 2001a).

A AI exerce funções muito importantes nas organizações. Segundo Morais e Martins (2013, p.91), podemos conceituá-la como, *“uma função contínua, completa e independente, desenvolvida na empresa, por pessoal desta ou não, baseada na avaliação do risco, verifica a existência, o cumprimento, a eficácia e a otimização dos controlos internos e dos processos de governação ajudando ao cumprimento dos seus objetivos”*. A AI é contínua, pois ao invés da AE, na organização ela não tem como objetivo uma análise específica em determinado tempo. Trata-se de uma função completa, pois observa o todo organizacional e não parte da organização. Assim, a AI tem uma visão geral da organização, sendo uma peça fundamental para manter a continuidade da própria organização. A AI é uma função independente pela maneira autónoma como atua, tem o livre acesso a todas as áreas e departamentos que formam a organização, pela relação impessoal que mantém com todas essas áreas, pelo poder de denúncia e por estar inteiramente comprometida com os interesses da organização.

Na maioria das organizações, as auditorias internas são efetuadas por colaboradores da própria organização, o que representa uma vantagem devido ao conhecimento destes profissionais, nos processos da empresa. Para Seiffert (2013) “a contratação de consultores para o processo de auditorias internas não é um procedimento recomendável, pois reduz a autonomia da organização em relação à manutenção do seu sistema de gestão.” Assim, quando a AI é realizada por profissionais da própria organização, os resultados obtidos colaboram de uma forma mais efetiva para o aperfeiçoamento do sistema de gestão.

## **2.2 Subtemas de AI**

Tendo em conta, por um lado, a evolução do conceito de AI e, por outro, a evolução e dinâmica das organizações, entendemos considerar os seguintes subtemas: relação com a AE, a AI e a gestão, AI e gestão de qualidade, a AI e o CI, AI e a gestão de risco, AI e a Fraude, AI e o governo das sociedades, AI e as Tecnologias de informação, a AI e o setor público e a AI e a responsabilidade social e ambiental.

### **2.2.1 Relação com a Auditoria Externa**

Tanto o auditor interno como o auditor externo, na sua função, avaliam o risco e a materialidade usando o controlo interno como ponto de partida, propõem correções para as lacunas que encontram e utilizam técnicas de trabalho idênticas. Em concordância com Marques (1997, p.52):

*“Existem semelhanças entre as auditorias, interna e externa, ao utilizarem metodologias e técnicas comuns ou idênticas, tais como planejar, programar e calendarizar os seus trabalhos, elaborar e utilizar checklists e questionários sobre aspetos a abordar e os designados “papéis de trabalho”, ambas identificam, analisam e avaliam procedimentos de controlo interno, realizam testes, identificam insuficiências, erros e anomalias e avaliam os riscos que lhe estão associados e elaboram propostas corretivas a adotar com vista a resolver ou a minimizar as deficiências encontradas”.*

É necessário manter uma boa coordenação entre a auditoria externa e a auditoria interna uma vez que ambas têm como objetivo assegurar uma adequada cobertura de auditoria e minimizar a duplicação de esforços. Assim, este nível de coordenação implica

uma menor rigidez na divisão de responsabilidades entre os auditores. De acordo com Moore e Hodgson (1993) quando se observa o relacionamento da auditoria externa com a auditoria interna como um complemento (e não como substituta), a eficiência de ambas é melhorada sem desprezar a qualidade ou a independência. Verifica-se que diversos autores consideram que o desenvolvimento do trabalho destes auditores é complementar, nomeadamente Renard (2002) que refere que, a auditoria interna é um complemento da auditoria externa, partindo do pressuposto que quando o auditor interno já efetuou o seu trabalho, existirá certamente um melhor controlo, podendo beneficiar o auditor externo de todo o trabalho realizado pelo auditor interno e poderá intensificar o seu trabalho para o que é mais relevante sem necessitar de utilizar o seu tempo nos aspetos já cobertos pela AI.

Um ponto importante para ambas é a independência e ambas têm especial atenção no controlo interno e têm noção de que o risco é um elemento muito importante no processo de planeamento.

A Norma Internacional de Auditoria (ISA) 610 tem como objetivo definir as regras e orientar o auditor externo nos casos em que este utiliza o trabalho feito pela auditoria interna. Embora a auditoria interna esteja integrada na estrutura orgânica da entidade, dependendo diretamente do órgão de gestão e reportando ao mais alto nível, deverá manter um grau de autonomia e objetividade que lhe permita monitorizar o controlo interno, examinar a informação financeira e operacional, efetuar a revisão dos procedimentos internos e supervisionar a conformidade com as leis e regulamentos.

No entanto, tendo em consideração que as funções da auditoria interna são determinadas e aprovadas pelo órgão de gestão, o auditor externo deverá munir-se de informação e conhecimento suficientes sobre as atividades desenvolvidas, de forma a poder avaliar os riscos inerentes à utilização dos respetivos papéis de trabalho e conclusões, bem como, executar procedimentos adicionais de auditoria para validação da informação. A avaliação da auditoria interna por parte do auditor externo, deverá verificar qual a posição e independência organizacional que esta ocupa na entidade, o âmbito da sua função, a competência técnica das pessoas que a integram e se o trabalho desenvolvido é devidamente planeado, supervisionado e documentado.

É importante avaliar se após definido um nível de confiança dos auditores externos no trabalho dos auditores internos se esse é refletido na redução dos custos dos honorários dos auditores externos. Assim, essa redução, ou não, não depende apenas desse nível de

confiança, mas também da maneira como é observado o relacionamento entre os dois tipos de auditoria, isto é, se a auditoria interna e a auditoria externa são vistas como substitutas ou como um complemento.

Neste sentido, Singh e Newby (2010) defendem que a existência de um relacionamento positivo entre a auditoria interna e os honorários dos auditores externos indica que estes dois tipos de auditoria se complementam, originando um maior controlo na empresa auditada, enquanto, a verificação de que tal relacionamento é negativo indica que a auditoria externa e a auditoria interna substituem-se. Deste modo, se a auditoria interna for considerada um complemento da auditoria externa, o que se pretende é um elevado nível de fiabilidade da informação e um maior controlo nessas empresas, sendo que temos uma maior incrementação da qualidade de auditoria interna mas, simultaneamente, um aumento nos honorários dos auditores externos. Pelo contrário, se a auditoria interna e a auditoria externa forem encaradas como substitutas uma da outra, então há uma elevada contribuição proporcionada pela auditoria interna e um maior nível de confiança depositado neste tipo de auditoria que permitirá que a auditoria externa incorra num menor esforço e empenho pelo que os honorários dos auditores externos serão, por consequência, menores. Assim, como refere Silva e Inácio (2013, p. 144) o efeito nos honorários “depende do modo como é encarado o relacionamento entre a auditoria interna e externa, isto é, se são consideradas como um complemento ou como substitutas”.

No entanto, independentemente da questão do efeito nos honorários, que é uma matéria controversa que continua a gerar opiniões bastante diversificadas, existe um claro relacionamento entre estes dois tipos de auditoria.

### **2.2.2 Auditoria Interna e a Gestão**

Pinheiro (2008) realça que, o auditor interno normalmente pertence aos quadros da organização e faz parte das suas funções avaliar os sistemas de controlo interno e os procedimentos, caso seja necessário eliminará as tarefas inúteis promovendo as que acrescentam valor e que ajudam a empresa a alcançar os objetivos definidos. No caso de serem detetados alguns erros durante o seu trabalho vai promover as devidas recomendações apoiando-se na lógica de custo/benefício. Acresce que o auditor interno para além de sugerir recomendações, auxilia a empresa na identificação de oportunidades

de melhoria e de crescimento de lucros. Teixeira (2006) refere-se ao auditor interno como um “sócio estratégico da gestão”.

A atividade do auditor interno na organização é fundamental no apoio ao sucesso das organizações. Assim, o auditor interno tem que estar sempre a par de todas as estratégias de negócio no crescimento da organização, de modo a que possa ir atualizando os planos de auditoria para que estes retratem as condições atuais.

Num processo de tomada de decisão racional, a maior dificuldade está na incerteza em relação ao futuro. No entanto, esta pode ser atenuada com a ajuda de um bom modelo de decisão que, sendo “alimentado” com informações precisas, adequadas e oportunas, pode contribuir favoravelmente para uma escolha acertada. Com ajuda da auditoria interna, a administração consegue tomar decisões baseadas em informações precisas e verdadeiras que são analisadas e recolhidas diariamente através da atividade de supervisão e controlo do auditor interno.

Desta forma, as atividades de auditoria interna deverão ser planeadas, programadas e desenvolvidas tendo em conta as preocupações e prioridades da gestão e em consonância com os objetivos, estratégias e políticas globais definidos, contribuindo assim para uma gestão eficaz.

### **2.2.3 A Auditoria interna e a Gestão de Qualidade**

A transformação da mentalidade nas empresas, de modo a adotarem uma cultura de qualidade não é uma tarefa fácil para qualquer empresa e representa um processo de longo prazo que não deve ser considerado como “concluído”. O sistema de qualidade e as suas auditorias contínuas são uma parte essencial no processo de melhoria contínua para o sistema global da empresa. Encontram-se diversas sugestões, de como realizar e implementar os processos de um sistema de gestão de qualidade, sendo que a norma exige que uma organização documente todo o processo. Assim, o processo de um sistema de gestão de qualidade pode tornar a empresa de alguma forma bem-sucedida.

Na gestão de qualidade a ISO 9000 é o conjunto composto pelas normas ISO 9000, 9001, 9004 e 19011. Estas normas podem ser aplicadas em diversos tipos de organização, tais como, indústrias, empresas, instituições e afins e estão somente relacionadas, com a qualidade dos processos da organização, e não dos produtos ou

serviços. Este conjunto de normas descreve as regras relacionadas com a implementação, desenvolvimento, avaliação e continuidade do Sistema de Gestão da Qualidade.

O principal objetivo da realização das auditorias é obter evidências sobre se o sistema de gestão de qualidade está de acordo com os requisitos estabelecidos pela norma. A eficácia de um sistema de gestão da qualidade é determinada através das constatações obtidas durante a auditoria. Por outro lado, esta auditoria também pode permitir a identificação de oportunidades de melhoria.

Frequentemente os responsáveis pela auditoria de qualidade são auditores internos que agregam às suas competências mais esta dimensão. Sendo que acontece muitas vezes é que a única auditoria que os auditores internos fazem seja a de qualidade.

#### **2.2.4 Auditoria Interna e o Controlo Interno**

O COSO (2013) definiu o controlo interno como *“um processo efetuado pela administração, gestão e outro pessoal, desenhado para proporcionar segurança razoável acerca da consecução dos objetivos relacionados com as operações, relato e conformidade”*

Em 2013, o COSO efetuou uma revisão ao *framework* de controlo interno tendo ajustado a própria definição de controlo interno tornando o objetivo de fiabilidade da informação mais abrangente, considerando o relato em sentido lato, isto é, incluindo as informações financeiras e as não financeiras.

Os sistemas de controlo interno não são, nem devem ser iguais em todas as organizações. As organizações e as suas necessidades de controlo interno variam muito dependendo do setor em que estão inseridas, da sua dimensão e natureza, do número de unidades operacionais, da sua cultura e da filosofia de gestão.

Para confirmar a relevância do sistema de controlo interno, é importante conhecer a sua descrição, conceção e comportamento, identificando os controlos-chave em que o auditor deposita confiança, reconsiderando, caso se verifique essa necessidade, a avaliação do risco e, assim, os pontos fracos que sejam identificados.

O controlo interno é um dos objetos de estudo da AI, cabe a esta a constante avaliação e manutenção do controlo interno. Esta verifica o cumprimento dos planeamentos estratégicos e operacionais através do cumprimento dos mesmos e, consequentemente, a respetiva articulação com os objetivos organizacionais. A Auditoria

Interna é, assim, uma importante colaboradora no processo de gestão da organização fornecendo dados e informações que ajudam nesse processo.

Deste modo, avaliar o controlo interno consiste em determinar o seu grau de confiança, que se obtém examinando a segurança e a fiabilidade da informação e o seu grau de eficácia na prevenção e deteção de erros e irregularidades.

Tal como referido no COSO (2013) a efetividade do sistema de controlo interno requer muito mais do que apenas a aderência a políticas e procedimentos. Assim exige uma boa condição de julgamento, numa primeira fase, dos gestores porque são os decisores e, numa segunda fase, dos auditores internos porque são os executantes, para determinar quais os controlos a aplicar e se são suficientes para mitigar os riscos inerentes à organização.

De forma que fica claro que o conceito de controlo interno é muito mais abrangente do que apenas a definição de políticas e procedimentos, e que a qualidade dos processos de controlo interno está estreitamente relacionada com a capacidade de os gestores entenderem a relação dos componentes e objetivos da estrutura do COSO e do papel desempenhado pela auditoria interna.

### **2.2.5 Auditoria Interna e a Gestão de Risco**

No passado, os responsáveis de AI queriam eliminar o risco, em vez de o gerir (Wagner, referido por Lenant, 2001). No presente, os auditores internos devem envolver-se no processo de gestão de risco.

Na AI atual, como refere Mcnamee (1997), as diversas partes do processo de auditoria estão ligadas às metas e aos objetivos através do risco e das estratégias adotadas para a sua mitigação. A mudança de abordagem implica para além da avaliação da conformidade com os controlos estabelecidos, a análise da estratégia da atividade objeto de auditoria e a identificação dos riscos principais (Zárate, 2001). De acordo com Weingandt (2001), apesar das profundas alterações no mundo da auditoria interna, muitas organizações continuam a olhar para a auditoria interna mais como uma função de controlo interno do que propriamente como uma ferramenta de criação de valor. Pinheiro (2002) salienta que o grande desafio dos auditores internos passa por fornecer sucesso e valor à empresa, sendo que os ingredientes desse sucesso passam pela capacidade, desempenho e existência de auditores internos profissionalmente inteligentes. A AI e a gestão necessitam

de cooperar mais proximamente, de modo a assegurar um maior nível de compreensão e a eliminação de expectativas não realistas e, assim, para o efeito, as empresas necessitam de reorientar a estratégia da auditoria interna, tendo em vista acrescentar valor às organizações (Rickard, 1994).

Ahlawat & Lowe (2004) evidenciam que à medida que o papel de AI está a ser redefinido dentro da própria organização, a seleção das pessoas para a função de auditoria está também a mudar. Isto é, a AI é definida de uma forma mais orientada para a natureza do trabalho desenvolvido, em vez de quem desenvolve o trabalho. As organizações atualmente atuam em ambientes dinâmicos, o que requer respostas em tempo real. Picket (2000) destaca que o auditor interno do presente deve ser adaptável e criativo, esta opinião é partilhada por Marks (2001), que considera a criatividade do auditor interno como uma mais-valia para visualizar um ambiente de negócio que ainda não existe e recomendar controlos sobre riscos que ainda não estão visíveis, assim o novo auditor interno deve confiar no seu conhecimento da teoria de controlo, no seu intelecto e imaginação. O desenvolvimento profissional contínuo é fundamental para o acompanhamento das alterações nas práticas de negócio.

Na auditoria atual o processo de AI baseia-se na gestão de risco, o que requer uma evolução técnica dos auditores internos para alterar a orientação, objetivos e resultados dos seus trabalhos. Consequentemente, esta transformação da função implica algumas alterações no perfil do auditor interno, pois passa de um profissional que inspeciona e revê atuações e decisões históricas, para um profissional qualificado, conhecedor do negócio da atividade auditada, que adquire um maior compromisso com o futuro da organização, salienta Zaraté (2011).

No contexto atual em que a mudança é uma constante o conceito inicial de gestão de risco tem vindo a sofrer alterações e os acionistas têm vindo a reclamar maior transparência sobre os riscos que as organizações enfrentam. Há um reconhecimento crescente de que coordenar proactivamente, de forma integrada, todos os riscos é fundamental para alcançar o sucesso (Walker et al., 2003). Assim, conclui-se que as abordagens tradicionais de gestão de risco já não são suficientes. De acordo com o COSO (2004), a gestão de risco é “um processo desenvolvido pela Administração, Gestão e outras pessoas, aplicado na definição estratégica da organização, desenhado para identificar



potenciais eventos que podem afetar a entidade, e gerir os riscos para níveis aceitáveis, fornecendo uma garantia razoável de que os objetivos da organização serão alcançados.”

Para Castanheira (2007) a auditoria interna pode contribuir de forma muito significativa para reduzir os riscos, nomeadamente adotando uma atitude pró-ativa na análise do risco e contribuindo com propostas de ações corretivas que permitam minimizar a sua exposição. Este autor considera ainda que a tradicional gestão de riscos é informal e descentralizada, onde cada área da organização gere os seus próprios riscos. A descentralização da gestão de riscos pode levar a criar uma consciência de prevenção de riscos na organização. No entanto, a longo prazo a centralização e formalização de um processo de gestão de risco facilita uma visão global dos diferentes riscos e das suas correlações, pelo que o caminho natural do processo de gestão de risco é aquele que leva a uma maior centralização da função, até chegar à gestão integrada dos riscos. Para Busman & Zuiden (1998), uma abordagem integrada de gestão de risco representa um processo dinâmico para otimizar o nível de risco que as organizações assumem em busca dos objetivos, para além de se concentrar em riscos ao acaso a abordagem integrada procura implementar processos consistentes que considerem todos os eventos que podem afetar adversamente as empresas. Neste contexto surge o conceito de Gestão de risco empresarial (Enterprise Risk Management (ERM)).

O conceito ERM vem representar um passo mais além na centralização da função de riscos, pois aquilo que se pretende é integrar a gestão especializada dos distintos riscos numa única visão que abarque todas as interdependências, ou seja, as correlações dos diferentes riscos, com o objetivo de resumir o risco total da organização num único número e construir a partir desse número uma única estratégia de cobertura. Para Zárate (2001), esta nova abordagem constitui uma ferramenta de gestão moderna, fundamental para a implementação de uma cultura orientada para a criação de valor para o acionista, que dinamiza a gestão e proporciona novos elementos para a tomada de decisões. De acordo com Castanheira (2006) apesar de existirem diferentes modelos de ERM, muitos concordam que se trata de uma abordagem que deverá estar alinhada com a gestão estratégica da organização, sua visão, missão e objetivos, com focalização nas novas metodologias de gestão e otimização dos riscos de maior importância, opinião partilhada por Sharman (2002) e Rucker (referido por Chapman, 2001). Assim, o ERM assume relevância no contexto do futuro das organizações, e não apenas na sua posição atual.

Olhando de uma forma holística para todos os riscos que a organização enfrenta e considerando a forma como os mesmos afetam a concretização dos objetivos, o ERM surgiu como uma metodologia que permite os melhores ganhos a baixos custos, tal como salienta Chapman (2001). A principal diferença entre o processo de ERM e as outras formas tradicionais de gestão de risco é que o processo de ERM adota uma perspetiva que coordena a gestão de risco ao longo de toda a organização, em vez de cada área da organização gerir os seus próprios riscos (Banham, 2004). A tabela 1. mostra as principais diferenças entre a abordagem tradicional de gestão de risco e o processo de ERM:

**Tabela 1. Abordagem tradicional da Gestão de Risco versus ERM: principais diferenças**

<b>Gestão de Risco tradicional</b>	<b>ERM</b>
Risco tratado individualmente	Risco no contexto da estratégia do negócio
Identificação e avaliação do risco	Desenvolvimento de um <i>portfolio</i> de risco
Enfoque em risco discretos	Enfoque nos riscos críticos
Mitigação do risco	Otimização de risco
Limites do risco	Estratégia de risco
Responsabilidades de risco por definir	Responsabilidade de risco definidas
Quantificação do risco	Monitorização e avaliação do risco
“Risco não é da minha responsabilidade”	“Risco é da responsabilidade de todos”

**Fonte:** Produzido a partir de Banham (2004:68)

Deloach (referido por Chapman, 2001) salienta que o ERM é um processo que resulta da estratégia da organização, objetivos, culturas, “apetite de risco” e recursos disponíveis, pelo que não existe uma abordagem que seja aplicável a todas as organizações. O *framework* ERM do COSO fornece as linhas de orientação para a implementação e desenho do processo de ERM em qualquer organização. De acordo com o COSO (2017), reforça a gestão dos riscos em alinhamento com a relação missão, estratégia, objetivos, desempenho e criação de valor. Neste contexto, o COSO (2017) identifica cinco componentes relacionados entre si que permitem um efetivo processo de gestão de risco, tais como governação e cultura; estratégia e fixação de objetivos; desempenho; revisão e informação, comunicação e relato.

Berry e Phillips (1998) salientam que o ponto-chave que se deve ter em conta no desenvolvimento de um processo de ERM é que o mesmo se determina a partir do negócio e não a partir de uma *checklist* de exposições ao risco. Funston (2003) partilha da opinião que o processo de ERM começa com a avaliação do ambiente em que a organização atua, a sua estratégia para alcançar os objetivos, a cultura da organização e o apetite de risco. Deste modo, conhecer o ambiente externo em que opera a organização, conhecer os objetivos e a estratégia do negócio é um passo essencial para conhecer as condições do negócio e a natureza dos riscos que a organização enfrenta, salienta Castanheira (2006).

Uma vez que cada organização é única em termos estruturais, culturais e operacionais, predefinir uma lista de riscos para diferentes entidades não é mais do que tentar identificar os riscos próprios da atividade. Assim, o processo de ERM inicia-se com a identificação e priorização numa base consistente de todos os riscos enfrentados pela organização. Numa segunda fase segue-se a avaliação e mitigação dos principais riscos, sendo que os mesmos devem ser priorizados atendendo à sua probabilidade, ao valor atual do seu impacto e à qualidade dos controlos já implementados. Por último, o passo final no processo de ERM é a monitorização contínua dos riscos, quer sejam novos ou já previamente identificados.

É cada vez mais difícil que as organizações possuam adequados sistemas de gestão de risco e controlo interno, alinhados entre si e integrados na sua cadeia de valor e nos seus processos de negócio.

Deste modo, a AI assume aqui um papel importante, no sentido de avaliar a adequação e eficácia dos controlos, promovendo a melhoria contínua dos processos e auxiliando a organização a criar valor para os seus acionistas. A AI passou a ter uma atitude mais pró-ativa e menos preocupada com factos passados e assumiu uma maior responsabilidade na análise, avaliação e controlo dos riscos e do controlo interno das organizações. Assim, pode dar um apoio importante à gestão na medida em que garante uma correta identificação e avaliação dos riscos na organização, garante que os processos de gestão de risco e de controlo interno são adequados e funcionam de forma eficaz, garante a eficácia dos controlos e identifica as necessidades de melhoria ou de alteração dos controlos.

### **2.2.6 Auditoria Interna e a Fraude**

A fraude é um problema para as organizações, cada vez mais há uma maior consciência do risco de fraude a que as organizações estão expostas. Dada a incerteza económica que as empresas enfrentam, a posição da AI na prevenção e deteção de fraudes aumentou para a maioria das organizações. Monteiro (2016) salienta que a AI tornou-se uma função importante e integrante das organizações para alcançar os seus objetivos e proteger os seus ativos, uma vez que a AI é considerada como uma função que oferece um grande contributo para a prevenção e detenção de fraude nas organizações, devido ao seu elevado conhecimento das entidades onde colaboram, aos métodos e procedimentos que utilizam e devido às características de que são os auditores internos detentores.

Moreira (2010) refere que a AI está posicionada no combate à fraude, uma vez que a avaliação do risco, que é feita na fase do planeamento é significativamente mais ampla do que a avaliação do risco efetuada na auditoria externa, dado que esta está direcionada para as demonstrações financeiras. Já Pinheiro (2010) diz que um instrumento fundamental para o afastamento da prática de atos fraudulentos é a existência de AI, que deve estar sujeita a um conjunto de regras, a ser partilhadas e observadas pelos respetivos profissionais. Uma função de AI eficaz constitui uma garantia de que os controlos internos são suficientes para mitigar os riscos, de que os processos de governação são adequados e de que as metas e objetivos organizacionais estão a ser cumpridos.

Deste modo, as organizações que possuam AI podem ter um fator competitivo de grande importância, uma vez que “um departamento de auditoria interna, competente e atuante, pode, atempadamente, evitar a eclosão de fraudes ou de outro tipo de comportamento competitivo lesivos quer morais quer materiais, antiéticos ou, simplesmente, de natureza desviante” (Barreiro, 2007, p. 27).

### **2.2.7 Auditoria Interna e o Governo das Sociedades**

Segundo a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico, OCDE (1999), o governo das sociedades é “o sistema através do qual as organizações são dirigidas e controladas. A estrutura do governo das sociedades especifica a distribuição dos direitos e das responsabilidades ao longo dos diferentes participantes na empresa – o

conselho de administração, os gestores, os acionistas e outros intervenientes -e dita as regras e os procedimentos para a tomada de decisões nas questões empresariais. Ao fazê-lo, fornece também a estrutura através da qual a empresa estabelece os seus objetivos e as formas de atingi-los e monitorizar a sua *performance*.” Este conceito foi-se desenvolvendo através de diferentes formas e um dos principais percussores foi a OCDE, que definiu os princípios do governo das sociedades, fazendo com que se estabelecessem os seus pilares fundamentais.

Para Almeida (2005) os objetivos do governo das sociedades podem ser definidos como: melhorar o desempenho da organização, promover a gestão de risco, aumentar a confiança dos investidores no mercado de capitais, melhorar a reputação da organização através de melhor transparência e reporte da informação e apoiar a prevenção e deteção de comportamentos fraudulentos.

Face a estas considerações, segundo Teixeira (2006, p.70) pode-se concluir que “a auditoria interna contribui para o modelo de governo das sociedades ao:

- Atuar em áreas críticas da organização, promovendo a redução dos riscos de gestão;
- Fortalecer o sistema de controlo interno por meio de uma eficiente monitorização;
- Recomendar decisões que procurem solucionar falhas nos processos organizacionais;
- Garantir credibilidade e transparência ao processo de prestação de contas;
- Provocar maior envolvimento e responsabilidade do Conselho de Administração, do Conselho Fiscal e do Comité de Auditoria frente às recomendações mencionadas nos seus pareceres e relatórios.”

Deste modo, a AI contribui para a concretização das metas previamente estabelecidas, ao preservar o património e maximizar os resultados da organização, contribuindo assim para o modelo de governo das sociedades.

### **2.2.8 Auditoria Interna e as Tecnologias de Informação**

A grande evolução das tecnologias de informação tem mudado significativamente o ambiente em que as empresas vivem, esta evolução estimula as empresas para a automação

dos seus sistemas de informação e de controlo interno, de modo a criar vantagens competitivas e obter melhores processos operacionais.

Segundo Kanellou e Spathis (2011), surgiram muitas alterações nos negócios empresariais e uma das mais importantes está associada à adoção de sistemas empresariais de gestão denominados de *Enterprise Resource Planning* (ERP) e as suas principais formas.

Madani (2009) menciona que destas alterações surgem avanços nos sistemas de informação contabilísticos, que talvez constituam um dos desafios mais importantes para a função de AI. Pode considerar-se um desafio pois estes sistemas são capazes de integrar, analisar e relatar informações de todas as áreas da empresa e conseguem expor as organizações a vários tipos de riscos e ameaças e diversificam os utilizadores e respetivos interesses. Assim, potencializam o papel da AI.

Burnaby e Hass (2011) afirmam que com a adoção de sistemas ERP pelas empresas, os novos controlos internos informatizados trazem oportunidades para o auditor interno, o que pode assegurar o futuro da profissão de AI. Posto isto, Sarens et al. (2011) vem confirmar a possibilidade desses impactos, explicando que uma das implicações das tecnologias de informação para a auditoria interna no ambiente empresarial diz respeito a uma nova formatação de controlos internos eletrónicos e à sua influência na confiança da informação financeira prestada aos *stakeholders*.

De acordo com Warren and Smith (2006) os departamentos de AI nas empresas que implementaram os sistemas de informação de tecnologia sofisticados de forma a gerir as suas informações para a tomada de decisões são candidatos a liderar o desenvolvimento da auditoria contínua, no entanto essas empresas agem em mercados globais mais complexos e que tem uma estrutura de informação de gestão igualmente complexa.

### **2.2.9 Auditoria Interna no Setor Público**

Para Alves e Reis (2006) a AI é constituída por um conjunto de normas e procedimentos com o objetivo de examinar a adequação, a eficácia e a legalidade dos controlos internos, dos atos, factos e das informações contabilísticas, financeiras e operacionais do setor público. As entidades públicas não gostam de ser fiscalizadas, assim este é um dos maiores problemas enfrentados na auditoria no setor público, porém, a AI no setor público é uma ferramenta de controlo social.

A Administração Pública pode ser entendida como um conjunto de órgãos e de serviços e agentes do Estado, bem como das demais pessoas coletivas públicas (tais como as autarquias locais) que asseguram a satisfação de necessidades coletivas variadas, tais como a segurança, a cultura, a saúde e o bem-estar das populações.

A importância da AI aumenta quando a sua atuação é no setor público, uma vez que o património público pertence à propriedade coletiva e deve ser vigiado por todos.

Para Alves e Reis (2006) para alcançar maior transparência, os órgãos públicos, procuram auxílio da auditoria para que as suas atividades sirvam como um meio de identificação de que todos os procedimentos internos, as políticas definidas e a própria legislação estão a ser devidamente seguidos e, por outro lado, aferir se todos os dados registados se apresentam de uma forma verdadeira e apropriada.

Assim, no setor público, tem-se demonstrado uma particular preocupação na gestão de riscos, que resulta do dever de cuidar do bem público. É evidente que isso deve acontecer em consequência do trabalho de auditoria. Os riscos devem ser geridos mantendo-se em primeiro plano, o interesse público.

Por outro lado, no que respeita à Administração Pública em geral e particularmente aos Municípios, a gestão de riscos é um processo de análise sistemática dos riscos inerentes às atividades de prossecução das atribuições e competências das instituições, com o objetivo da defesa e proteção de cada interveniente nos diversos processos, salvaguardando-se, assim, o interesse público. Devendo resultar, ainda, melhorias na qualidade dos serviços oferecidos pelo governo e a eficácia das suas políticas públicas.

Deste modo, na Administração Pública o controlo deve estar presente, atuando de forma preventiva, em todas as funções, tais como, a administrativa, jurídica, orçamentária, financeira, patrimonial, recursos humanos, entre outras, para realização dos objetivos propostos. Se não houver controlo a Administração pública não tem como mensurar o cumprimento de metas e a execução de orçamentos.

## **2.2.10 Auditoria Interna e a Responsabilidade Social e Ambiental**

A Responsabilidade Empresarial Social se definir como uma integração voluntária virada para as preocupações sociais e ambientais, no que diz respeito as empresas, nas suas operações e na sua interação com as outras partes interessadas, tal como é referido pela

OCDE(1999), sendo a AI uma atividade para acrescentar valor e melhorar as operações de uma organização, logo tem que considerar a responsabilidade social.

Perante o impacto que as empresas e organizações têm no mundo, devem questionar se agem de forma responsável, assim a AI pode ser a promotora da Responsabilidade Empresarial Social.

### **2.3. Trabalhos Relacionados**

A AI tem recebido especial atenção nos últimos anos. Apesar de muito se falar acerca da sua importância, são escassos os estudos bibliométricos dedicados à AI, o que aumenta a importância desta dissertação, pelo seu carácter inovador. Assim analisou-se também alguns estudos bibliométricos da área da administração e contabilidade.

Borba e Murcia (2016), realizaram um estudo de carácter exploratório com o objetivo de conhecer algumas das características das revistas de contabilidade publicadas em língua Inglesa que estão disponibilizadas no Portal de Periódicos da Capes. Com a análise deste estudo, concluiu-se que sendo o portal de periódicos da Capes um local onde são disponibilizadas revistas académicas em praticamente todas as áreas da contabilidade, assim representa uma importante fonte de informação para os investigadores brasileiros. A contabilidade financeira destacou-se na área com maior número de estudos. Todas as revistas indexadas ao Institute for Scientific Information – ISI (2005), de acordo com o grau de impacto do *Journal Citation Report – JCR* (1994) as principais revistas académicas de contabilidade são: *Journal of Accounting and Economics*, *Journal of Accounting Research*, *Accounting Review*, *Accounting*, *Organization*. É de notar que há dificuldade em publicar artigos nestes locais (periódicos), sendo que nenhum investigador brasileiro possui artigos nas revistas indexadas ao ISI.

Oliveira e Sales (2014) realizaram um estudo com o objetivo de perceber qual o perfil dos investigadores que realizam estudos bibliométricos na área da administração, a partir do Portal Inovação. Estes concluíram que o perfil é representado por 139 investigadores, na maioria do género masculino, com o grau de mestre, na maioria da Pontifícia Universidade Católica do Paraná, da Universidade Federal de Uberlândia e da Universidade de São Paulo. Relativamente aos autores, os mais proveitosos foram: Robson Ramos Oliveira, Silvana Anita Walter, Celso Machado Júnior, Martinho Isnard Ribeiro de



Almeida e Ilse Maria Beuren. Os temas mais utilizados, pelos principais autores, no que toca à realização dos estudos bibliométricos foram: contabilidade de custos, contabilidade gestão, custeio ABC, auditoria, estratégia, governo das sociedades.

Cardoso *et al.* (2005) analisaram a distribuição, as características metodológicas, a evolução e a temática das publicações científicas em contabilidade, assim como a produção dos seus autores. Esta pesquisa foi feita entre 1990 e 2003, nas revistas nacionais classificadas com conceito “A” pela Capes. Este estudo gerou evidências de que o crescimento da produção ainda é baixo em relação às expectativas da comunidade académica brasileira e da própria sociedade.

Lesage e Wechtler (2012) realizaram um estudo que se baseia nos resumos de artigos publicados em 25 revistas, considerados os principais estudos revistos por pares de campo, foi utilizada uma tipologia indutiva que identifica os principais 16 temas na investigação em auditoria no período entre 1926 e 2005, composto por 3143 artigos. Assim, esta nova tipologia forneceu uma imagem mais representativa da produção académica atual face às tipologias já existentes, que são todas baseadas na estrutura de um profissional pré-definido.

### 3. Metodologia

Atendendo a que a pergunta de investigação subjacente a este trabalho é “*Como tem evoluído a investigação em Auditoria Interna?*”, optou-se por fazer a análise da evolução da auditoria interna através de um estudo bibliométrico.

A bibliometria consiste numa aplicação de métodos estatísticos e matemáticos de maneira a analisar e construir indicadores sobre a dinâmica e evolução da informação científica e tecnológica em determinadas áreas.

No caso em estudo, o método foi aplicado às publicações nesta temática, indexadas na base de dados *Scopus*. A opção pela base de dados *Scopus* prende-se essencialmente pelo facto de esta ser uma das maiores e das mais relevantes fontes de literatura técnica e científica. Assim, fica garantido que o estudo é aplicado sobre um grande número de publicações relevantes sobre o tema. Esta base de dados permite uma visão ampla do que vai sendo publicado cientificamente sobre determinado tema.

Definiu-se, ainda, que o estudo deve incidir no período de cinco anos 2010-2014. A escolha deste período pretende reunir os trabalhos mais recentes e garantir que há uma grande probabilidade de que a indexação dos anos considerados já esteja concluída, ou praticamente concluída e os artigos já estejam disponíveis para consulta. Como o estudo teve início em 2015, optou-se por considerar um período que terminasse em 2014. A delimitação a um período de 5 anos pretende, por um lado, garantir um período que abarque um número considerável de artigos e, por outro, garantir a viabilidade do estudo no âmbito do trabalho da dissertação de mestrado, já que a AI é uma temática que reúne um considerável número de publicações anualmente.

Outra escolha relevante foi a limitação dos resultados a artigos publicados em revistas, por se considerar que representam, por norma, as investigações já concluídas, ao contrário dos artigos de conferência, que geralmente representam resultados e conclusões preliminares de trabalhos ainda a decorrer. E, ainda, porque as publicações em revistas científicas podem ser consideradas como uma medida forte e rigorosa da produção de um campo de investigação (Dyl e Lilly, 1985, p. 171; Whittington, 1983, p. 385).

A pesquisa foi feita de forma a resultar os artigos publicados com os termos “*Internal Auditing*” ou “*Internal Audit*” presentes no título, no resumo, ou nas palavras-

chave, nas áreas “*Business, Management and Accounting*”. Estas condições resultaram na seguinte fórmula de pesquisa na base de dados:

```
(TITLE-ABS-KEY(internal audit) OR TITLE-ABS-KEY(internal auditing))  
AND  
(LIMIT-TO(PUBYEAR,2010) OR LIMIT-TO(PUBYEAR,2014) OR LIMIT-  
TO(PUBYEAR,2013) OR LIMIT-TO(PUBYEAR,2012) OR LIMIT-  
TO(PUBYEAR,2011) )  
AND  
(LIMIT-TO(DOCTYPE,"ar" ) )  
AND  
(LIMIT-TO(SUBJAREA,"BUSI" ) ) AND  
(LIMIT-TO(EXACTKEYWORD,"Internal Audit" ) OR LIMIT-  
TO(EXACTKEYWORD,"Internal Auditing" ) )
```

Esta pesquisa resultou um total de 101 artigos. Para suportar a análise destes resultados foi criada uma tabela, numa folha de cálculo, com a seguinte estrutura:

- N° de artigo na base de dados,
- Título do artigo,
- Autores,
- Revista onde foi publicado,
- Objetivo,
- Subtema, no caso de existir,
- E as principais conclusões do artigo.

Esta informação foi retirada, na sua maioria, através da leitura do resumo do artigo, ou quando necessário, do seu corpo. Privilegiou-se a leitura dos resumos pois, por norma, têm uma redação formal sobre a investigação realizada pelo(s) autor(es). Daí o título e o resumo, em particular, são redigidos para chamar a atenção de todo o leitor suscetível de estar interessado no assunto do artigo e no trabalho dos investigadores e ser possível obter praticamente toda a informação necessária para a folha de cálculo sem recorrer à leitura exaustiva de todos os artigos.

Definiu-se os autores como uma das características para percebermos se o mesmo autor escreveu mais do que um artigo sobre o tema em discussão, a revista da publicação para sabermos se existe um local preferencial onde são publicados mais artigos desta temática. Foi escolhido um conjunto de subtemas, como vimos na revisão da literatura, há uma forte relação da auditoria interna com os diferentes temas e ser interessante conhecer os desvios ou concentrações de interesse em determinados subtemas e em determinados momentos. Esta desagregação em subtemas também permite perceber a evolução da auditoria interna e as principais conclusões por subtema. Os subtemas considerados estão alinhados com a revisão da literatura e são: a relação com a AE, a AI e a Gestão, a AI e a Gestão de Qualidade, a AI e o CI, a AI e a Gestão de Risco, AI e a Fraude, a AI e o Governo das Sociedades, AI e as TI, a AI e o Setor Público e AI e a Responsabilidade Social e Ambiental. Além dos subtemas tratados na revisão da literatura foram ainda considerados os seguintes subtemas: a função de AI e o Ensino de AI. Esta foi uma escolha posterior, uma vez que na nossa amostra houve um número considerável de artigos que nos levaram a considerar estes dois subtemas.

Após esta primeira análise verificou-se que um dos 101 artigos não estava relacionado com o tema AI e que existiam dois artigos repetidos, que estavam publicados em locais distintos, assim ficámos com 98 artigos para análise. No entanto, com a análise dos 98 artigos a nossa amostra passou a ser 84 artigos, dado que 14 dos artigos foram eliminados da análise (conforme Anexo 1) porque, depois de uma análise mais minuciosa, verificou-se que estes não estavam efetivamente relacionados com tema ou porque não foi possível obter o documento para fazer a sua análise.

#### 4. Análise Bibliométrica

Neste capítulo, abordamos os resultados obtidos através da análise da tabela da folha de cálculo descrita no capítulo anterior. Foram definidos critérios de análise do conteúdo dos artigos, nomeadamente:

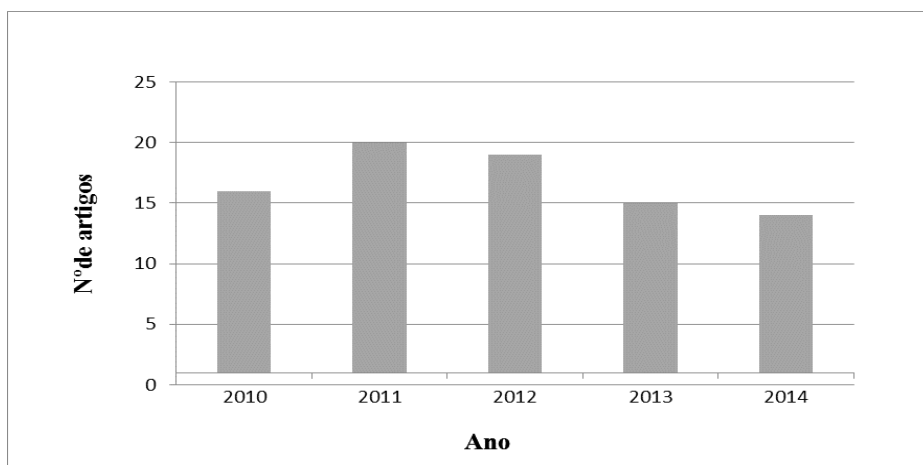
- Ranking dos autores;
- Autores por artigo;
- Ranking das revistas;
- Ranking dos subtemas;
- Artigos por ano;
- Conclusões por subtema.

A amostra de 84 artigos está dividida pelos 5 anos analisados, conforme a Tabela 2:

**Tabela 2 - Número de artigos por ano**

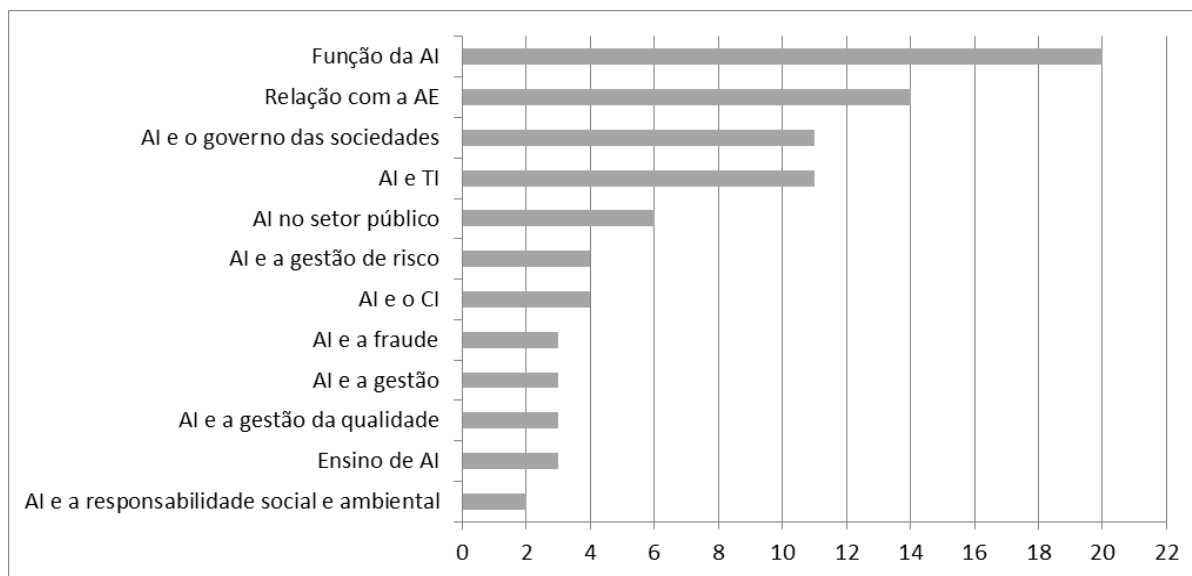
<b>Ano</b>	2010	2011	2012	2013	2014
<b>Nº de Artigos</b>	16	20	19	15	14

Numa primeira análise verifica-se que o ano com mais artigos foi 2011 com 20 artigos, seguindo-se o ano de 2012 com 19. Houve uma evolução entre 2010 e 2011, mas nos anos seguintes o número de artigos reduziu, ainda que de forma muito pouco expressiva, deste modo o ano com menos artigos foi 2014 com 14 artigos. Esta variação pode verificar-se na Figura 1. Atendendo a estes dados, podemos constatar que o número de publicações por ano é praticamente constante, verificando-se somente ligeiras variações.



**Figura 1 - Número de Artigos por Ano**

Após a identificação do número de artigos por cada ano, analisou-se os subtemas em cada um dos artigos, com o objetivo de perceber quais os subtemas afetos à nossa amostra e como os artigos estavam distribuídos por estes. Assim, procedeu-se à elaboração da Figura 2.



**Figura 2 - Número de Artigos por Subtema**

Através da análise da Figura 2, pode-se verificar que os subtemas que estão presentes na nossa amostra são: A função de auditoria, a relação com a Auditoria Externa, Auditoria Interna e o Governo das Sociedades, Auditoria Interna e as Tecnologias de Informação, Auditoria Interna no Setor Público, Auditoria Interna e a Gestão de Risco, Auditoria Interna e o Controlo Interno, Auditoria Interna e a Fraude, Auditoria Interna e a

Gestão, Auditoria Interna e a Gestão de Qualidade, o ensino de Auditoria Interna e a Auditoria Interna e a Responsabilidade Social e Ambiental.

O subtema que está mais evidente na nossa amostra é a função de auditoria (com cerca de 24% dos artigos), seguindo-se da relação da AI com a AE (com aproximadamente 17% dos artigos), AI e as Tecnologias de Informação e a AI e o Governo das Sociedades são os subtemas que aparecem em 11 artigos (13%) da nossa amostra, cada.

É de notar que os subtemas que são menos tratados são: a AI e a Fraude, a AI e a Gestão, a AI e a Gestão de Qualidade, o Ensino de AI e a AI e a Responsabilidade Social e Ambiental, que em conjunto correspondem a menos de 17% da amostra.

Podemos observar na Tabela 3 o número de artigos em cada subtema por ano.

**Tabela 3 - Número de artigos por subtema em cada ano**

Subtema/Ano	2010	2011	2012	2013	2014	Total
<b>AI e a gestão</b>	1	1	1	0	0	3
<b>AI e a gestão da qualidade</b>	2	0	1	0	0	3
<b>AI e a gestão de risco</b>	1	2	0	0	1	4
<b>AI e o CI</b>	1	2	1	0	0	4
<b>Ensino de AI</b>	2	0	1	0	0	3
<b>Função da AI</b>	2	5	5	3	5	20
<b>Relação com a AE</b>	6	3	0	3	2	14
<b>AI e TI</b>	1	0	5	3	2	11
<b>AI e a fraude</b>	0	2	1	0	0	3
<b>AI e o governo das sociedades</b>	0	4	3	3	1	11
<b>AI no setor público</b>	0	1	1	2	2	6
<b>AI e a responsabilidade social e ambiental</b>	0	0	0	1	1	2
<b>Total</b>	16	20	19	15	14	<b>84</b>

Através da análise da Tabela 3 pode-se concluir que em 2010 o subtema que aparece em mais artigos é a Relação com a AE, enquanto nos anos de 2011 e 2012 há o mesmo número de artigos com o subtema Função da AI. É de notar que em 2012 também sobressai o subtema AI e as Tecnologias de Informação.

Verifica-se que no ano 2013 não há nenhum subtema realçado uma vez que os subtemas estão maioritariamente repartidos pelos subtemas: Função da AI, Relação com AE, AI e as Tecnologias de Informação e AI e o Governo das Sociedades. No ano 2014 volta-se a destacar a Função de AI com o maior número de artigos. Assim, pode-se concluir que este é o subtema que mais vezes aparece na nossa amostra, tal como já foi dito

anteriormente, para além da sua presença ser constante e forte ao longo do período em estudo.

Pode-se verificar, também, que tanto a AI e o CI como o Ensino de AI, a AI e a gestão, a AI e a gestão de qualidade e AI e a fraude deixam de aparecer como subtemas nos artigos a partir de 2012. Já AI e a responsabilidade Social e Ambiental só aparecem como subtema em 2013 e 2014.

Com base na Tabela 3, não é possível concluir quanto a uma tendência ou a um padrão de publicação nos diversos subtemas no período em estudo.

Para se obter o ranking de revistas, analisámos o local de publicação dos artigos e o número de artigos por revista, tal como está apresentado na Tabela 4.

**Tabela 4 - Número de artigos por local de publicação**

<b>Revista</b>	<b>ISSN</b>	<b>Nº de artigos</b>
Managerial Auditing Journal	0268-6902	16
Quality - Access to Success	1582-2559	8
International Journal of Accounting Information Systems	1467-0895	5
Auditing	0278-0380	4
International Journal of Auditing	1090-6738	4
Issues in Accounting Education	0739-3172	4
Critical Perspectives on Accounting	1045-2354	3
Journal of Information Systems	0888-7985	3
Accounting and Finance	0810-5391	2
European Journal of Economics	1450-2275	2
Journal of Applied Accounting Research	0967-5426	2
Journal of Business and Industrial Marketing	0885-8624	2
TQM Journal	1754-2731	2
Accounting and Business Research	0001-4788	1
Accounting Horizons	0888-7993	1
Accounting Perspectives	1911-382X	1
Advances in Accounting	0882-6110	1
Asian Journal of Business and Accounting	1985-4064	1
Business Process Management Journal	1463-7154	1
Contemporary Accounting Research	0823-9150	1
Corporate Board: Role, Duties and Composition	1810-8601	1
Corporate Governance	1472-0701	1
Corporate Ownership and Control	1727-9232	1
Current Issues in Auditing	1936-1270	1
Ekonomie a Management	1212-3609	1



Revista	ISSN	Nº de
Engineering Economics	1392-2785	1
Financial Accountability and Management	0267-4424	1
International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation	1740-8008	1
International Journal of Business Performance Management	1368-4892	1
International Journal of Economics and Management	1823-836X	1
International Journal of Public Administration	0190-0692	1
International Journal of Quality and Reliability Management	0265-671X	1
Journal of applied Economic Sciences	1843-6110	1
Journal of Cleaner Production	0959-6526	1
Journal of Contemporary Accounting and Economics	1815-5669	1
Journal of International Accounting, Auditing and Taxation	1061-9518	1
Journal of Management and Governance	1385-3457	1
Journal of Management Control	2191-4761	1
Problems and Perspectives in Management	1727-7051	1
Research in Accounting Regulation	1052-0457	1
<b>Total</b>	<b>40</b>	<b>84</b>

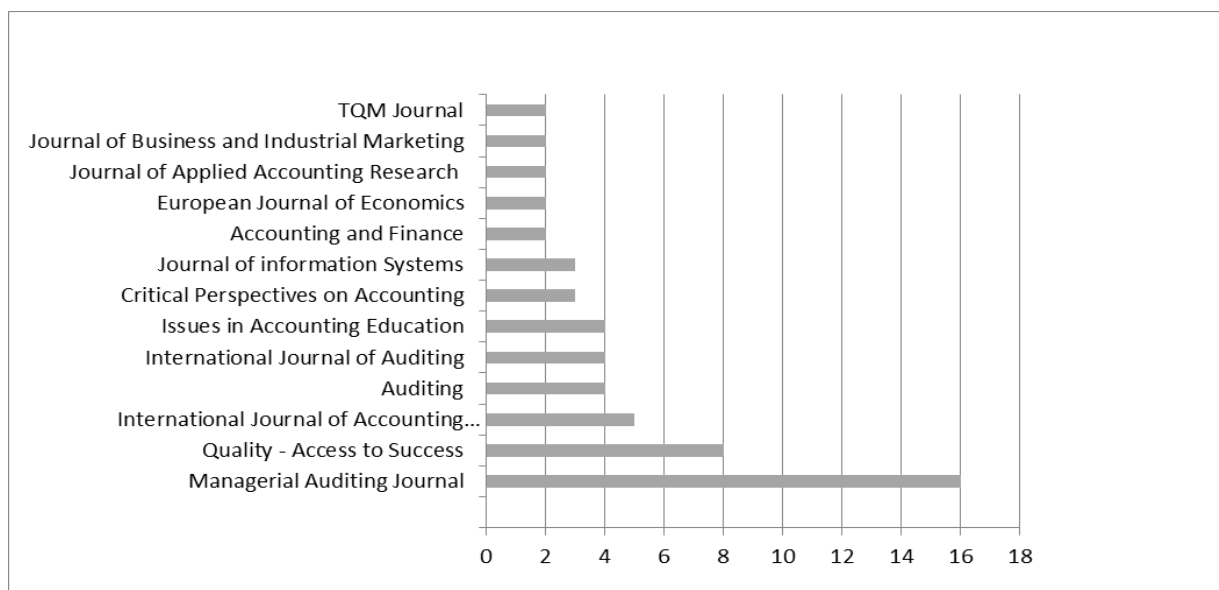
Na amostra há 40 locais de publicação distintos, sendo que se dá relevância a 13 locais, uma vez que foram publicados mais do que um artigo, nomeadamente: *Managerial Auditing Journal*, *Quality-Access to Success*, *Internacional Journal of Accounting Information Systems*, *Auditing*, *Internacional Journal of Auditing*, *Issues In Accounting Education*, *Critical Perspectives on Accounting*, *Journal of Information Systems*, *Accounting and Finance*, *European Journal of Economics*, *Journal of Applied Accounting Research* e *Journal of Business and Industrial Marketing*.

Com a análise da Figura 3, identifica-se que o *Managerial Auditing Journal* é o local que publicou mais artigos da nossa amostra, isto é, 19% dos artigos. De seguida a revista *Quality – Access to Success* publicou quase 10% dos artigos e a *International Journal of Accounting Information Systems* cerca de 6% dos artigos da nossa amostra. Com quatro artigos há três outras revistas, designadamente: *Auditing*, *International Journal of Auditing* e *Issues in Accounting Education*.

Na amostra há mais duas revistas que têm três artigos publicados: *Journal of Information Systems* e *Critical Perspectives on Accounting*, segue-se *Accounting and Finance*, *European Journal of Economics*, *Journal of Applied Accounting Research*,

*Journal of Business and Industrial Marketing* e *TQM Journal* com dois artigos. Os restantes locais de publicação, indicados anteriormente, têm apenas um artigo da amostra.

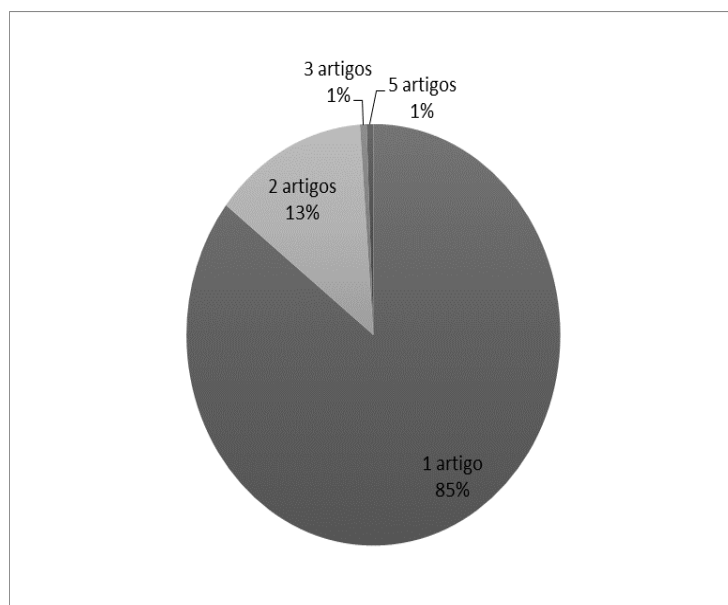
Há, de facto, uma tendência forte em publicar os artigos de Auditoria Interna nas mesmas revistas. Podemos arriscar dizer que as revistas que ocupam os primeiros 6 lugares deste ranking são as mais relevantes neste tema, porque reúnem, em conjunto, cerca de 50% dos artigos analisados.



**Figura 3 - Número de artigos por local de publicação**

Inicialmente começou-se por analisar o número de artigos por autor, de forma a perceber se estes tinham escrito mais do que um artigo da amostra: No total da nossa amostra, estiveram envolvidos 177 autores.

Segundo a Figura 4, 85% dos autores da nossa amostra apenas escreveu um artigo, somente 1% escreveu cinco artigos, o que corresponde a apenas 1 autor, e outro 1% escreveu três artigos. Conclui-se que há heterogeneidade de autores com publicações sobre o tema “Auditoria Interna”, mas, conclui-se, também, que o período de 5 anos foi, na esmagadora maioria dos autores, um período insuficiente para voltar a publicar. Apesar de desconhecermos os motivos, podemos arriscar dizer, que a investigação em Auditoria Interna, tendo em consideração a produção científica individual dos autores, é lenta, mas que a nível global, tem uma evolução razoável atendendo ao número elevado de investigadores.



**Figura 4 - Número de artigos por autor**

O autor que escreveu cinco artigos foi Sarens G. que, nos anos 2011, 2013 e 2014 publicou um artigo e em 2012 dois artigos. É de notar que a revista onde publicou mais artigos foi na *Managerial Auditing Journal*. Os subtemas variaram entre a Função de AI e a AI e o Governo das sociedades, tal como mostra a Tabela 5.

**Tabela 5 - Detalhes dos artigos publicados por Sarens G.**

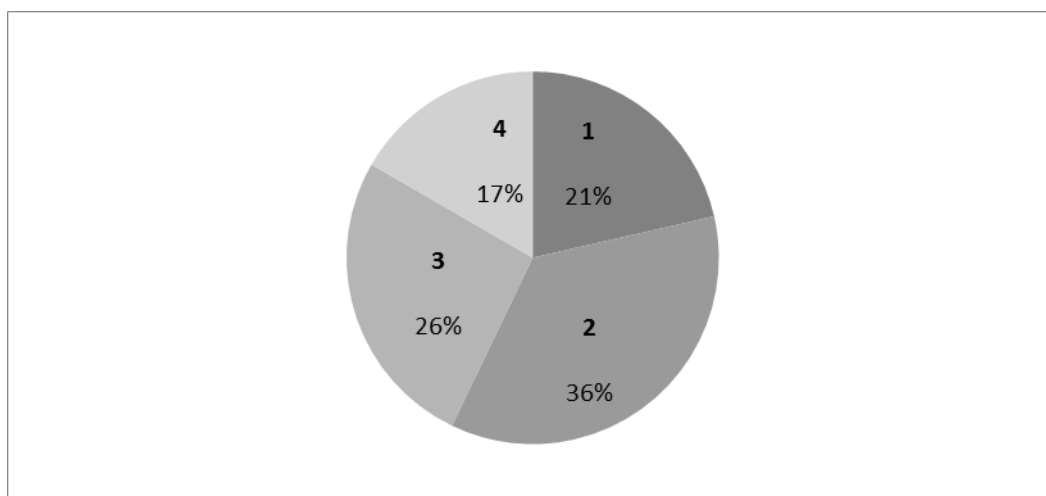
Artigo	Subtema	Local de publicação	Ano
The (mis)fit between the profile of internal auditors and internal audit activities	Função de AI	Accounting and Business Research	2014
Informal interactions between audit committees and internal audit functions: Exploratory evidence and directions for future research	AI e o Governo de Sociedades	Managerial Auditing Journal	2013
Factors associated with the internal audit function's role in corporate governance	AI e o Governo de Sociedades	Journal of Applied Accounting Research	2012
Reflections on the internal auditing profession: What might have gone wrong?	Função de AI	Managerial Auditing Journal	2012
Are internal auditing practices related to the age of the internal audit function?: Exploratory evidence and directions for future research	Função de AI	Managerial Auditing Journal	2011

O autor que escreveu três artigos foi Stewart J. nos anos 2011 e 2010, tal como é visível na Tabela 6. Os artigos foram publicados em revistas distintas sendo que os subtemas variam entre a relação com AE e a AI e a Gestão de Risco.

**Tabela 6 - Detalhes dos artigos publicados por Stewart J.**

<b>Artigo</b>	<b>Subtema</b>	<b>Local de publicação</b>	<b>Ano</b>
External auditors' reliance on internal auditing: Further evidence	Relação com AE	Journal of Business and Industrial Marketing	2011
Internal audit involvement in enterprise risk management	AI e a Gestão de Risco	Managerial Auditing Journal	2011
External auditors' reliance on internal audit: The impact of sourcing arrangements and consulting activities	Relação com AE	Accounting and Finance	2010

Posteriormente procurou-se saber o número de autores por artigo para perceber como os 177 autores estavam distribuídos na nossa amostra. Os resultados dessa análise são apresentados na Figura 5.



**Figura 5- Número de autores por artigo**

Conforme se pode observar através da Figura 5, a amostra está dividida entre 1 e 4 autores por cada artigo, sendo que 21% dos artigos foram escritos por um autor, 36% dos artigos foram escritos por dois, 26% dos artigos foram escritos por três autores e 17% dos artigos por quatro autores. Logo, não se pode afirmar que há uma tendência predominante relativamente ao número de coautores nos artigos analisados.

Nesta sequência, verificou-se quais dos 84 artigos foram mais citados na base de dados *Scopus*. Os artigos que foram citados mais de 15 vezes são apresentados na Tabela 7.

**Tabela 7 - Artigos mais citados**

Artigo	Autores	Ano	Subtema	Nº de citações
An empirical study on the integration of management system audits	Bernardo M. ; Casadesus M.; Karapetrovic S.; Heras I.	2010	AI e a Gestão de qualidade	47
The internal audit function: Perceptions of internal audit roles, effectiveness and evaluation	Soh D.S.B.; Martinov-Bennie N.	2011	Função da AI	40
The acceptance and adoption of continuous auditing by internal auditors: A micro analysis	Vasarhelyi M.A.; Alles M.; Kuenkaikaew S.; Littlely J.	2012	AI e a TI	34
Internal audit sourcing arrangements and reliance by external auditors	Desai N.K.; Gerard G.J.; Tripathy A.	2011	Relação com AE	25
A summary of research on external auditor reliance on the internal audit function	Bame-Aldred C.W.; Brandon D.M.; Messier Jr. W.F.; Rittenberg L.E.	2013	Relação com AE	18
A post-SOX examination of factors associated with the size of internal audit functions	Anderson U.L.; Christ M.H.; Johnstone K.M.; Rittenberg L.E	2012	Função da AI	17

De maneira geral, considerando os 84 artigos em estudo, verifica-se que seis artigos foram citados mais do que quinze vezes. Do total de citações (615), estes seis artigos concentram aproximadamente 29% destas. Observa-se, na Tabela 7, que os mais referenciados são os de: Bernardo, Casadesus, Karapetrovic e Heras (2010), com 47 citações; Soh e Martinv-Bennie (2011), com 40 citações; Vasarhelyi, Alles, Kuekaikaew e Littlely (2012), com 34 citações; Desai, Gerard e Tripathy (2011), com 25 citações; Bame-Aldred, Brandon, Messier e Rittenberg (2013), com 18 citações; e Anderson, Christ, Johnstone e Rittenberg, com 17 citações.

Conclui-se que estes artigos consolidam uma contribuição significativa para o desenvolvimento da temática em estudo.

## **4.1 Principais Conclusões dos Artigos por Subtema**

De seguida descreve-se as principais conclusões por cada subtema definido anteriormente.

### **4.1.1 Relação com a AE**

O estudo de Scheineder (2010) permite compreender, através da análise das normas aplicáveis e de resultados empíricos, como os auditores externos podem confiar no trabalho dos auditores internos. O auditor externo deve considerar as características dos auditores internos individuais, assim como os atributos do departamento de AI como um todo. Uma empresa que deseje reduzir os custos de AE maximizando a confiança dos auditores externos na AI também deve beneficiar destas análises, passando a saber como fortalecer sua função de AI.

Já para Smith, Drake e Shaub (2010) os resultados indicam que a participação da AI no processo de AE é considerada importante tanto para auditores internos como auditores externos. Os auditores internos estão a realizar mais trabalho para os auditores externos, após a SOX. Assim, implicitamente, os auditores externos têm uma maior confiança no trabalho dos auditores internos.

Ho e Hutchnson (2010) concluem que os auditores externos das empresas de Hong Kong confiam na função de AI e, conseqüentemente, cobram honorários mais pequenos. Assim, os honorários de AE mais baixos estão associados a maior esforço da AI em atividades relativas às demonstrações financeiras, desenvolvimento e manutenção de sistemas, eficácia e eficiência operacional, investigações de fraude e acesso ilimitado aos documentos de trabalho dos auditores internos.

Munro e Stewart (2010) salientam outros fatores que afetam a confiança do auditor externo no trabalho do auditor interno, nomeadamente maior envolvimento dos auditores internos em trabalhos de consultoria que podem conduzir a ameaças de auto revisão, reduzindo a confiança no seu trabalho.

Para Desai, Roberts e Srivastava (2010) verificou-se que a objetividade, qualidade do governo das sociedades e a litigância têm um impacto significativo sobre a confiança do auditor externo na função AI, sendo quanto maior a objetividade e a qualidade do governo das sociedades e menor a expectativas de litigância, maior a confiança na função de AI.

Já Singh e Newby (2010) concluem que a função de AI numa empresa tem uma relação positiva significativa com os honorários de auditoria.

Munro e Stewart (2011) concluíram que os auditores externos são mais propensos a usar a AI para tarefas de avaliação de controlo do que para os testes substantivos e não encontraram nenhuma interação significativa entre os dois fatores.

Desai, Gerard e Tripathy (2011) concluem que os auditores externos colocam mais confiança nas funções de AI terceirizadas em comparação com as funções de AI internas, reduzindo essa confiança quando também são prestados serviços fiscais.

Igualmente para Arel (2010) os auditores externos confiam mais nos auditores internos terceirizados reduzindo os honorários, pelo que a contratação dos serviços de AI a uma BIG 4 pode ser uma decisão eficiente.

Davidson, Desai e Gerard (2013) concluem que quando a função de AI está associada a auditorias periódicas, os auditores externos dependem mais de uma função de AI terceirizada. No entanto, quando a AI é caracterizada por uma função contínua, para os auditores externos não há preferência se a AI é terceirizada ou se faz parte da empresa.

Para Bame-Aldred, Brandon, Messier, Rittenberg e Stefaniak (2013) a envolvente em que o auditor externo decide sobre a confiança na AI é complexo e envolve vários fatores que devem ser considerados simultaneamente. Adicionalmente também concluem que ainda não se sabe muito sobre como e com que extensão a AE utiliza o trabalho do auditor interno.

Wan-Hussin e Bamahros (2013) concluem que há uma relação negativa entre os custos incorridos com a função de AI e o atraso na auditoria. De igual forma, uma maior independência do comité de auditoria e um contrato mais longo entre o auditor e o cliente reduzem o atraso na auditoria.

Singh, Woodliff, Sultana e Newby (2014) concluem que a associação entre AI e os honorários de auditoria é difícil de interpretar devido à relação entre a dimensão da empresa e a existência de uma função de AI. Quando as vendas são incluídas nos modelos de regressão, a AI não é uma variável explicativa importante para os honorários de auditoria. No entanto, quando outras medidas para além da dimensão da empresa (ou seja, ativos e funcionários) são utilizadas como variáveis de controlo, a relação positiva esperada entre AI e honorários de auditoria foi observada.

Para Mustapha (2014) as empresas multinacionais incorrem em custos de monitorização significativamente mais elevados em comparação com as empresas nacionais. Quando os componentes de auditoria são investigados, as multinacionais incorrem em mais custos de AE do que de AI.

#### **4.1.2 AI e a Gestão**

Para Alič e Rusjan (2010), um sistema de gestão de qualidade deve contribuir para a eficiência da empresa, tendo por base a conexão de metas de qualidade com os objetivos estratégicos da empresa. Assim, a implementação de auditoria interna também deve ser atualizada, de modo a contribuir para a eficiência da empresa e dos seus objetivos estratégicos. Desta forma, os resultados das auditorias internas e as medidas que se seguem à auditoria são discutidos dentro de uma análise estratégica interna da empresa.

Em 2011, os mesmos autores concluem que para a auditoria interna ser um instrumento da gestão eficaz tem de estar devidamente integrada no sistema de gestão estratégica. Os benefícios da auditoria interna são alcançados pelas empresas que introduzem um sistema de gestão de qualidade, estando os seus objetivos de qualidade ligados aos negócios. Já Greg, Emett, Simon e Wood (2012) chegam à conclusão que não há diferença na confiança dos gestores quando confrontados com as recomendações *preference-inconsistent*, não quantificadas de auditores internos da própria empresa ou contratados ao exterior. No entanto, consideram que os gestores são mais propensos a confiar nas recomendações de *preference-inconsistent* dos auditores internos da própria empresa quando estas são quantificadas.

#### **4.1.3 AI e a Gestão de Qualidade**

Para Hernandez (2010), a estratégia era planear a implementação efetiva de um sistema de qualidade através da aplicação de auditorias internas contínuas e revisões fáceis dos fornecedores. Os processos de avaliação aos departamentos e partes interessadas estiveram em vigor desde a primeira auditoria GAP, ao avaliar o nível de conformidade com o padrão internacional e os requisitos do cliente. Assim cada aspeto foi avaliado de forma independente até à sua completa implementação. O nível de conjugação da equipa de implementação e o compromisso da alta administração foram aumentados com cada resultado de auditoria.



No artigo de Bernardo, Casadeus, Karapetrovic e Heras (2010), os resultados mostram que a maioria das organizações registradas em múltiplos padrões integra as suas auditorias internas e também são auditadas externamente de maneira similar. Além disso, três grupos distintos de organizações são detetados, caracterizados e comparados em relação à conduta e integração de auditoria.

Para Voinescu (2012), a edição da ISO 19011 e a maneira como os requisitos implementados por ela, apresentam valor acrescentado ao processo de AI dos sistemas de gestão numa organização. Assim, aplica-se o princípio da confidencialidade na auditoria interna, a independência dos auditores internos e a noção de risco em relação à atividade de auditoria.

#### **4.1.4 AI e o Controlo Interno**

Segundo a análise de Haron, Ibrahim, Jeyaraman e Chye (2010) as empresas com bom desempenho divulgam voluntariamente o relatório de controlo interno e mostram uma relação perfeita entre as opiniões sobre o controlo interno e a qualidade de AI. Pelo contrário, há um elevado nível de gestão de risco entre as empresas que têm divulgações obrigatórias do controlo interno. Além disso, essas empresas realizam reuniões frequentes do comitê de auditoria, devido à pressão dos auditores externos.

Melendy e Huefner (2011) concluíram que a formação especializada e os conhecimentos especializados dos auditores internos nas áreas de monitorização e prevenção complementam os conhecimentos jurídicos da empresa e proporcionam um valor significativo aos conselhos de administração, ao ajudá-los a cumprir as suas responsabilidades de supervisão. A tecnologia da informação também desempenhará um papel crescente à medida que o volume e a complexidade das transações aumentarem. À medida que os conselhos de administração (e especificamente os comitês de conformidade) estabelecem procedimentos de supervisão para o cumprimento legal, devem usar a variedade de conhecimentos disponíveis, nomeadamente, incluindo conselheiros internos, auditores internos, o pessoal dos recursos humanos e as tecnologias de informação para implementar um eficaz programa de conformidade.

De Smet e Mention (2011) concluem que o processo de formar um julgamento de auditoria é em grande parte inobservável e, portanto, os custos da agência podem ser altos.

Assim, uma visão do processo de negócio através de um modelo que combina questionários, questões organizacionais relacionadas com os fluxos dos documentos permite que a eficácia e a eficiência da auditoria sejam alcançadas através de um formato único.

Dey e Sullivan (2012) concluíram que para as pequenas empresas os custos de conformidade superam os benefícios da auditoria da Seção 404 da SOX. A constatação de que os custos são proporcionalmente maiores para as pequenas empresas, juntamente com o facto de que as pequenas empresas são financeiramente mais fracas do que as grandes, fornece algumas evidências que apoiam a decisão de isentar permanentemente as empresas pequenas da seção 404.

#### **4.1.5 AI e a Gestão de Risco**

No que toca a AI e a Gestão de Risco, para Castanheira, Rodrigues e Craig (2010) a abordagem baseada no risco é adotada no planeamento de auditoria dependendo do tamanho da entidade. A auditoria interna é mais pró-ativa na implementação de ERM em organizações mais pequenas, e é mais importante no setor financeiro e no setor privado.

Para De Zwaan, Stewart e Subramaniam (2011), a maioria das organizações adotou recentemente ERM. Os auditores internos estão envolvidos em atividades de garantia de ERM, mas alguns também se envolvem em atividades que podem comprometer a objetividade. O estudo acrescenta que um grande envolvimento em ERM influencia a disposição dos auditores internos para relatar uma falha nos procedimentos de risco ao comité de auditoria.

Na análise da introdução de características de gestão de risco ao auditor interno Keclíková e Briš (2011) concluíram que a maior proporção de risco com impacto moderado e significativo pertence a um grupo de risco geral.

Coetzee e Lubbe (2014) consideram que a estratégia de gestão de risco atualmente implementada nas organizações não está madura o suficiente para a auditoria interna confiar no resultado do processo de gestão de risco. Além disso, os autores afirmam que a auditoria interna está relutante em usar uma abordagem baseada no risco preferindo abordagens baseadas no controlo.

#### **4.1.6 AI e a Fraude**

Para Law (2011), a eficácia do comité de auditoria, a eficiência da auditoria interna e as diretrizes e políticas éticas estão associadas à ausência de fraude dentro das organizações, sendo que a presença de um auditor e os seus resultados na deteção de fraude não influenciam a ocorrência de fraude.

No entanto, para Carpenter, Reimers e Fretwell (2011) os auditores internos que fazem parte de grupos nominais, isto é, auditores internos individuais que não interagem, quando fazem um *brainstorm* individualmente identificam mais riscos de fraude (ou seja quantidade) do que os grupos de *brainstorming*. No entanto, os grupos de *brainstorming* identificam mais riscos de fraude de qualidade do que os grupos nominais. Os auditores que avaliam o risco qualitativamente fornecem maiores avaliações de risco de fraude do que os auditores que avaliam o risco quantitativamente.

Hoos e Bollmann (2012) concluem que num cenário onde um auditor interno responsável tem incentivos para influenciar as decisões dos auditores internos subordinados, o dever de assinar os resultados do trabalho de AI não vai evitar fraudes. Por outro lado, a prestação de contas é um mecanismo de controlo interno eficaz, para prevenir a fraude se o auditor interno responsável salientar a importância das normas e princípios contabilísticos.

#### **4.1.7 AI e o Governo das Sociedades**

Ridley, D'Silva e Szombathelyi (2011) verificaram que os relatórios de sustentabilidade, sem verificação independente, são de valor reduzido para os stakeholders, sendo que a AI, apesar do potencial para o fazer, nem sempre este papel tem sido globalmente promovido.

Já El-Sayed Ebaid (2011) verifica que a função de AI nas empresas egípcias cotadas tem baixos níveis de independência organizacional, apoio à gestão e de qualificação da equipa. A função de AI ainda está focada na auditoria financeira e no cumprimento dos controlos internos e ainda não se moveu para o novo papel expandido e explicado na nova definição do *Institut of Internal Auditors*. Acresce que não há interação entre os auditores internos e externos. Assim, a AI enfrenta, no Egipto, dificuldades que afetam negativamente a sua eficácia no governo das sociedades.

Huy (2011) conclui que uma das questões-chave do governo das sociedades é a falta de um sistema de controlo eficiente e de AI, junto com a necessidade de construir uma boa política de divulgação. Neste sentido, o Código do Governo das Sociedades deve ter certas características, com as metas de valor acrescentado para os diferentes *stakeholders*. Assim, a SOX têm algumas características fortes na criação das funções do controlo interno, o Código do Brasil também enfatiza sobre os deveres e funções de cada parte na estrutura hierárquica e níveis da empresa, e o Código do Chile está a tentar melhorar a organização das diferentes Comissões.

Para Leung, Cooper e Perera (2011) embora os objetivos da AI tenham sido estabelecidos com o foco em controlos, risco e governo, o estudo destacou o facto de que existe uma falta de correlação entre as tarefas realizadas pelos auditores internos e os objetivos da AI, com exceção do controlo interno e dos riscos. Os resultados também sugerem que os auditores internos têm prestado um papel interno de consultoria e assessorial em assuntos relacionados a sistemas de tecnologias de informação, riscos estratégicos e questões financeiras. Se os auditores devem contribuir proactivamente para um bom governo das sociedades eles precisam definir como e de que forma isso pode ser feito. No que diz respeito aos processos de governo das sociedades, os resultados da investigação indicam que as questões relacionadas ao controlo interno, avaliação de riscos e processo de gestão são considerados como os principais fatores para a auditoria contribuir para um bom governo nas sociedades.

*Susmanschi* (2012) concluiu que a auditoria será inevitavelmente colocada sob pressão pública, uma vez que é a função que pode trazer um excesso de transparência num mundo tão controverso. A presença do auditor, em tal contexto, em resposta a "princípios de governança", para garantir a transparência das transações da organização e a gestão pública precisa de trazer uma segurança extra, o que permitirá à organização ter capacidade para implementar a estratégia correta e de forma eficiente. No entanto, como observado, nenhuma dessas características, numa entidade económica consegue oportunamente identificar uma crise potencial por conta própria, assim como a gerir.

No estudo de Sarens, Abdolmohammadi e Lenz (2012) verificou-se que a função de AI tem um papel ativo e significativo no governo das sociedades e está positivamente associada ao uso de um plano de auditoria baseada no risco, a existência de um programa de garantia de qualidade e melhoria e o contributo da comissão de auditoria para o plano de

auditoria. A bolsa de valores, a dimensão da empresa, a existência de uma estrutura de controlo interno e um responsável de auditoria com qualificações em AI estão associadas positivamente à AI ter um papel ativo no governo das sociedades.

Tušek e Pokrovac (2012) concluíram que a comunicação direta entre as atividades de AI com o comité de auditoria, de acordo com os padrões, reforça a organização na AI, permite um suporte total e um acesso ilimitado aos recursos organizacionais, garantindo que não haja prejuízo para a independência. Se houver uma interação entre o comité e a atividade de auditoria, juntamente com independência e se ambos tiverem conhecimentos técnicos, o trabalho de auditoria tem o máximo benefício.

No artigo de Bekiaris, Efthymiou e Koutoupis (2013) concluiu-se que as condições económicas atuais requerem uma forma mais eficaz de governo das sociedades. Por outro lado, o ERM falhou no reconhecimento atempadamente da crise económica. Assim, no futuro a própria AI deveria ter como prioridade consultar o conselho de administração, a fim de identificar, gerir e monitorar os riscos chave.

Zaman e Sarens (2013) verificaram que para além de reuniões formais pré-agendadas, os comités de auditoria dependem de interações informais com as funções de AI para assumir o seu papel de monitorização. Tendo os autores concluído que as interações informais têm uma associação positiva significativa com a independência do comité de auditoria e o conhecimento e experiência do presidente do comité de auditoria.

Para Eulerich, Theis, Velte e Stiglbauer (2013) a AI tem uma influência positiva na estrutura de governo das sociedades como um órgão de governo separado. Globalmente, na União Europeia, verifica-se que a AI é um elemento-chave da estrutura de governo das sociedades e tem um impacto positivo na eficiência deste. A função de auditoria cria "valor acrescentado" para a empresa, quer no sentido de revelar problemas e queixas quer no sentido de desenvolver medidas cautelares. Os resultados fornecem evidências de que, em particular, a componente prática da função de auditoria, representada pelo cumprimento dos princípios profissionais, constitui um contributo significativo para a realização dos objetivos.

No artigo de Regoliosi e D'Eri (2014) conclui-se que a AI está associada a algumas características do governo das sociedades, no entanto, um bom governo das sociedades não reflete necessariamente uma boa AI.

#### 4.1.8 AI e as TI

Sarens, Adbolmohammadi e Lens (2012) concluem que as tecnologias de informação aumentam a potencialidade da função de auditoria interna e diminuem a dependência das organizações dos seus departamentos, para além de potencializarem a função de auditoria interna também ajudam nas auditorias operacionais. É ainda acrescentado que têm vindo a ser efetuados cada vez mais investimentos nesta área, nomeadamente no recrutamento, formação e certificação do pessoal.

Já Gonzalez, Sharma e Galletta (2012) concluem que as condições que facilitam o trabalho e a influência social são os fatores importantes para as organizações decidirem sobre a adoção da tecnologia de monitorização contínua. A expectativa de desempenho, ao contrário da expectativa de esforço, também influencia positivamente a adoção deste tipo de tecnologias.

Várias empresas do estudo já têm algum tipo de auditoria ou controlo de monitorização contínua, enquanto outras tentam adotar tecnologias de auditoria mais avançadas. De acordo com o modelo de maturidade de auditoria em estudo, todas as empresas foram classificadas entre a fase de "auditoria tradicional" e a "fase emergente", não tendo ainda atingido a "auditoria contínua", conclui Vasarhelyi, Alles, Kuenkaikagw e Littlely (2012).

Já os autores Gonzalez, Sharma e Galletta (2012) consideram que os sistemas de auditoria contínua ainda não são amplamente utilizados. Os fatores significativos para a intenção de usar a tecnologia de auditoria contínua são: a expectativa de esforço e a influência social, através do apoio e incentivo de membros organizacionais. Esta conclusão vem contrariar, em parte, as conclusões de Gonzalez, Sharma e Galletta (2012), que afirmam que a expectativa de esforço não tem influência na decisão de adoção de tecnologias. Para o aumento do uso de sistemas de auditoria contínua os principais fatores são: a demonstração aos auditores internos que um sistema de auditoria contínua é fácil de aprender e trabalhar e reduz a quantidade de trabalho necessário para realizar auditorias (expectativa de esforço) e a promoção ativa da gestão para o uso de auditoria contínua como uma valiosa ferramenta de AI (influência social).

Os autores Steinbrt, Raschke, Gal e Dilla (2012) concluem que os componentes de monitorização fazem parte do controlo interno efetivo. Assim, uma monitorização regular no controlo da segurança da informação da organização pode melhorar a eficácia de todo o

programa de segurança de informação. Podem ser adicionados outros benefícios quando complementados com a AI: as TI apoiam a gestão de topo, numa colaboração entre o auditor interno segurança da informação e das características organizacionais através de requisitos de conformidade regulamentar e de canais de comunicação formais.

Para Mustapha e Ismail (2013), os resultados do seu estudo indicam que as empresas que utilizam a estrutura do sistema de informação centralizado têm uma relação negativa e significativa com custos totais de monitorização, este resultado pode ser explicado pelo facto do comportamento do próprio interesse dos agentes poder ser monitorizado pelo sistema centralizado. No entanto, a estrutura do sistema de informação não é significativa quando o custo de direção e de auditoria são comparados. Mas quando a AI e os custos de AE são comparados, o resultado indica que as empresas com estrutura de sistema de informação centralizado têm significativamente mais custos de AI.

Já os autores Stenbart, Raschke, Gal e Dilla (2013) consideram as perceções dos profissionais de segurança da informação sobre o nível de conhecimentos técnicos que os auditores internos possuem e a extensão da avaliação da segurança da informação pela AI estão positivamente relacionadas à sua avaliação sobre a qualidade da relação entre as duas funções. A qualidade da relação entre a AI e as funções de segurança da informação está positivamente associada a perceções sobre o valor fornecido pela AI e, o mais importante, com medidas de eficácia geral dos esforços de segurança da informação da organização.

Outro estudo indica que nos casos em que é implementado um sistema de auditoria contínua, é oferecida uma abordagem inovadora para a auditoria num ambiente baseado em ERP, porque facilita tanto o auditor interno como o auditor externo para atingir os objetivos da auditoria de forma eficiente e eficaz. A maioria das empresas que adotaram o sistema de auditoria contínua usa o processo de avaliação de risco. Este processo seleciona áreas com altos riscos como alvos de auditoria com base numa avaliação quantitativa da organização e dos processos. São as conclusões de Shin, Lee e Park (2013).

Para Kotb, Sangster e Hederson (2014), os resultados indicaram a necessidade de técnicas avançadas de TI de auditoria na realização da função de AI, aumentando assim as exigências de competências em TI de auditoria por parte dos auditores internos. No entanto, os resultados mostram uma baixa confiança dos auditores internos nas suas competências em TI e uma dependência contínua dos especialistas em TI de auditoria, em vez de uma aposta na sua própria formação.

Já Mahzan e Lymer (2014) consideram que a teoria da adoção de TI é uma ferramenta útil para explicar as motivações que levam à adoção bem-sucedida de GAS (Generalized Audit Standards). O uso de técnicas e ferramentas de auditoria assistida por computador (CAATT) faz parte de muitos procedimentos de auditoria recomendados profissionalmente. Estas ferramentas podem ser usadas por um auditor (externo ou interno) como parte dos seus procedimentos de auditoria para processar dados de valor para a auditoria e que estão contidos nos sistemas de informação da entidade auditada.

#### **4.1.9 AI e o Setor Público**

Para Floştoiu, Rus e Radu (2012), o principal desafio para as instituições públicas ou privadas sempre foi o cumprimento das atividades/ objetivos assumidos dentro dos níveis de desempenho exigidos e em condições ótimas para o uso dos recursos disponíveis. A gestão das organizações teve que monitorizar o desempenho das atividades / processos sob o governo por meio dos indicadores adequados de qualidade e quantidade, incluindo os que se referem à sua economia, eficiência e eficácia. Assim, este artigo revela a importância da missão de auditoria no desempenho dentro de qualquer instituição, especialmente dentro dos públicos, na medida em que é gerido o "dinheiro público" para evitar o desperdício.

Roussy (2013) concluiu que os auditores internos realizam dois papéis fundamentais: o papel de protetor, subdividido no papel de escudo protetor e guardião dos segredos, e o papel de ajudante, também envolvendo dois papéis, o apoio do desempenho organizacional e o de guia. Este documento fornece uma tipologia alternativa das funções realizadas por auditores internos que seja mais representativa da experiência dos auditores internos que trabalham em organizações do setor público de Quebec.

Aikins (2013) chegou à conclusão que a qualidade da revisão do trabalho de auditoria depende da formação do auditor, da cooperação do cliente de auditoria, da dimensão do orçamento de auditoria e dos contratos de consultoria com o cliente.

No estudo de Iskandar, Lsa e Hassan (2014), os resultados mostram que a eficácia das auditorias internas na melhoria da gestão financeira do setor público se relaciona de forma significativa com a competência dos auditores internos, a dimensão das unidades de AI e a cooperação entre os auditores internos e comités de auditoria. Os resultados têm



implicações para as políticas relativas nos programas do pessoal e a formação de unidades de AI que irão ajudar a melhorar o desempenho da gestão financeira no setor público.

Pilcher (2014) conclui que embora seja visto como uma parte essencial do processo de governo, ainda há alguma confusão quanto ao papel da AI e a sua eficácia no governo local australiano.

#### **4.1.10 AI e a Responsabilidade Social e Ambiental**

Para Stanciu (2013), a responsabilidade social e o desenvolvimento sustentável representam uma nova área de preocupação para as empresas romenas. Esses assuntos específicos induzem o interesse dos profissionais da auditoria. A este respeito, a investigação revela o impacto da responsabilidade social / desenvolvimento sustentável no trabalho dos auditores financeiros e internos.

No mesmo seguimento Stanciu (2014) conclui que as mudanças económicas, regulamentares e sociais, juntamente com as preocupações ambientais, determinaram que as empresas romenas fossem mais focadas em áreas como, por exemplo, responsabilidade social e desenvolvimento sustentável. Esta preocupação é o resultado da nova abordagem na criação de negócios através da promoção de produtos ecológicos e/ ou processos tecnológicos, resultando numa nova perspectiva das empresas abordarem os negócios em relacionamento com as comunidades locais. As principais mudanças nos modelos estratégicos e de negócios determinaram um impacto significativo no trabalho dos auditores internos.

#### **4.1.11 Ensino de AI**

Watson e Dow (2010) apresentam uma abordagem de ensino em que os alunos perante um caso de estudo assumem o papel de auditores internos que realizam uma auditoria de conformidade o que os ajuda a obterem as competências necessárias para realizar este tipo de auditorias.

Já Worell (2010) afirma que os alunos ambicionam por competências e experiências que os distingam positivamente dos seus pares. Os estudos de caso que efetivamente simulam uma auditoria do mundo real são cada vez mais valiosos para os

alunos, não só no desenvolvimento de competências, mas também na ajuda a suscitar interesses na profissão de auditoria.

Ainda neste subtema, Clune e Gramling (2012) consideram que a maior parte das empresas contrata recém-licenciados. Se a necessidade de contratação continuar a crescer, as universidades devem trabalhar com profissionais da própria profissão, para desenvolver alunos com características que lhe permitam ser bem-sucedidos. A contratação de recém-licenciados pode ser maior nas empresas cotadas em bolsa do que em outras empresas, uma vez que estas têm mais recursos para contratar e treinar profissionais menos experientes. A razão que leva algumas das empresas a não contratarem recém-licenciados está relacionada com as empresas quererem pessoas experientes pois não dispõem de possibilidade de ensinar os inexperientes.

#### **4.1.12 Função da AI**

Rahahleh (2010) conclui que a perceção de, um órgão de monitorização, regulamentação, padrões e certificados profissionais são essenciais no papel moderno da auditoria interna e para a sua regular atividade profissional.

Já para Seol, Starkis e Lefley (2011) as competências mais gerais ou pessoais, tais como a sinceridade e a imparcialidade, são possivelmente mais importantes do que habilidades técnicas, tais como a comunicação técnica.

Burnaby e Hass (2011) concluem que os tipos de habilidades e competências são importantes na prática da auditoria interna. A competitividade, o aumento da comunicação e as expectativas das partes interessadas resultaram numa maior utilização da AI.

Já para Soh e Mratynoy (2011) os resultados sugerem uma significativa expansão e reorientação do papel do auditor interno e da perceção da sua eficácia. No entanto, os mecanismos de avaliação de desempenho da Auditoria Interna não têm evoluído recentemente. Há um desalinhamento entre o papel e a avaliação da AI o que dificulta a análise das funções de AI no que diz respeito às expectativas dos *stakeholders*.

Holt (2012) conclui que os participantes percebem que a credibilidade da divulgação é significativamente maior quando o Diretor de Auditoria informa funcionalmente à comissão de auditoria e administrativamente ao CEO (versus tanto funcionalmente/administrativamente ao CFO).

Já Anderson, Christ, e Rittenberg (2012) consideram que a dimensão da função de AI está positivamente associada a um melhor governo do comitê de auditoria, maior experiência organizacional do chefe de auditoria, missões envolvendo auditoria com tecnologias de informação, o uso de tecnologias de auditoria sofisticados, o uso de um modelo de pessoal em que a AI é usada para desenvolvimento de liderança de rotação, o tamanho da organização e o número de subsidiárias estrangeiras que a organização possui. No entanto, a dimensão de auditoria está inversamente associada a percentagens de funcionários de AI que são auditores internos certificados e a extensão das atividades de garantia e conformidade por pessoas externas.

Para Lenz e Sarens (2012), na prática, o posicionamento da AI como agente da comissão de auditoria e, ao mesmo tempo, como parceiro da gestão é um desafio. A função de AI deve esclarecer a dimensão do cliente no seu contexto organizacional.

Berber, Pasula, Radosevic, Ikonov e Vugdelija (2012) concluem que a principal razão para implementar a AI através de uma abordagem planeada e faseada (obtenção de informação, avaliação, análise e ação ajudadas por questionários) é para a obtenção de informação útil para a organização como um todo em termos de melhoria dos processos de negócios relacionados com compensações e benefícios.

Para Lemonakis, Voulgaris, Sifakis e Zopounidis (2013) os resultados apontam que o controlo interno é uma função crucial na empresa contribuindo para uma boa reputação e eficácia. Adicionalmente também encontraram uma relação significativa entre a dimensão dos hotéis e a dimensão e eficiência do departamento de AI.

Já Rose e Norman (2013) consideram que os auditores internos são menos objetivos quando têm expectativa de passar para funções de gestão de topo (AI utilizada como campo de treino). De igual forma o aumento do poder das comissões de auditoria também diminui a objetividade dos auditores internos.

Chambers (2014) conclui que os normativos recentes respondem, com consenso considerável, às preocupações das partes interessadas e do público e preenchem um vazio parcial deixado pelas normas do Instituto de Auditores Internos. Principalmente trata-se de melhorar com êxito o âmbito da AI e da sua independência relativamente à gestão.

Para Sarens e Lamboglia (2014) os resultados mostram que algumas características de auditores internos que trabalham no departamento de AI se encaixam nas atividades

deste departamento. Quando a AI é subcontratada há um maior desajuste entre o perfil do auditor interno e as atividades do departamento de AI.

Burrell, Nickell e Roberts (2014) consideram que o modelo de hipocrisia organizada de Brunsson ajuda a entender as formas pelas quais a necessidade de legitimidade organizacional e as exigências conflitantes dos *stakeholders*, determinam o papel da função de AI. Concluem, também, que o foco da profissão de AI, tanto como monitora de conformidade quanto como consultora estratégica, ampliam o nível de hipócrita organizada que a sociedade está disposta a desculpar.

Para Mihret (2014) a teoria do processo de trabalho é promissora como referencial para explicar o papel da AI, possibilitando um estudo processual do desenvolvimento da AI. A AI pode ser conceituada como um mecanismo de controlo utilizado para assegurar a criação e realização de mais-valia, fornecendo serviços de consultoria.

Para Fazli, Aghghaleh, Muhammaddun e Ahmad (2014) os resultados sugerem que indivíduos com maior competência e autonomia apresentam níveis mais baixos de ambiguidade. Além disso, resultou que para a Malásia as empresas fortemente estruturadas com AI na própria empresa criam menor ambiguidade para os auditores internos.

## 5. Conclusões

Este estudo tinha como objetivo perceber como tem evoluído a AI. Assim optou-se por fazer uma análise de artigos publicados na base de dados *Scopus*, no período 2010-2014. A investigação, caracterizada como de natureza descritiva, foi realizada através de um estudo bibliométrico e de análise documental.

Os resultados da pesquisa mostram que houve um aumento na produção científica nos anos de 2011 e 2012, ainda que pouco significativa, já que a variação do número de artigos publicados ao longo dos anos em análise é pouco expressiva.

Nos subtemas identificados (AI e a Fraude, AI e a Gestão, AI e a Gestão de Risco, AI e as Tecnologias de Informação, o Ensino de AI, a Função de Auditoria Interna, a relação com a AE, AI e o Controlo Interno, AI e o Setor Público, AI e a Gestão de Qualidade e AI e a Responsabilidade Social e Ambiental), o que é mais discutido é a Função de AI com cerca de 24% dos artigos seguindo-se a relação com AE com 17% dos artigos. É de notar que o subtema que menos foi discutido foi a Auditoria Interna e a Responsabilidade Social e Ambiental, sendo que os dois artigos analisados foram escritos pelo mesmo autor e os casos de estudos na Jordânia.

As revistas com mais artigos publicados sobre esta temática, uma com dezasseis publicações e a outra com oito, são respetivamente: *Managerial Auditing Journal* e *Quality to success*. Importa frisar que poderíamos ter mais artigos do *Quality to Success*, no entanto foram os documentos em que houve maior dificuldade de acesso pelo que alguns foram excluídos da nossa amostra.

Verificou-se que não há continuidade dos mesmos autores na realização de investigações nesta temática no período de 5 anos, a maior parte dos autores apenas escreveu um artigo, apenas dois autores se destacam com cinco e três artigos: Sarens G. e Stewart J., respetivamente. Isto leva-nos a considerar que a investigação em Auditoria Interna desperta interesse de muitos investigadores, devido ao facto de envolver, neste estudo, um número muito considerável de autores (177 autores), mas que a frequência de publicação é baixa, considerando os 5 anos de estudo.

Conclui-se que o tema é atual e relevante e apresenta oportunidades para o desenvolvimento de novos estudos com ênfase nesta temática. Face aos artigos analisados nesta pesquisa, destaca-se algumas oportunidades de estudo para o futuro, nomeadamente a

AI e a Gestão de Qualidade, o modo como ambas podem trazer mais valor para a empresa, a Auditoria Interna e a Responsabilidade Social uma vez que está pouco aprofundado, o impacto do ensino na função Auditoria Interna e, por fim, os honorários da Auditoria Externa, pois notou-se que é uma questão com diversas opiniões.

Como neste estudo a pesquisa se limitou aos termos *Internal Auditing* e *Internal Audit*, nas áreas “*Business, Management and Accounting*”, não se identificaram abordagens de outros estudos relacionados com o tema, que eventualmente tenham usado termos diferentes nos artigos, o que pode ser objeto de investigação futura. Além disso sugere-se, como trabalho futuro, alargar o estudo para publicações indexadas em outras bases de dados. Poderá ainda ser interessante alargar o estudo para publicações referentes a atas de conferência, para contrapor a evolução das publicações e a frequência com que se publica neste tipo de documentos. Além de tudo isto, a AI é um tema sempre em evolução e, por isso, será bastante interessante que estudos semelhantes fossem sendo efetuados em diferentes períodos de tempo.

## 6. Referências

- Abdolmohammadi, M. J., & Boss, S. R. (2010). Factors associated with IT audits by the internal audit function. *International Journal of Accounting Information Systems*, 11(3), 140–151
- Ahlawat, S. S. & Lowe, D. J. (2004). An Examination of Internal Auditor Objectivity: In-House versus Outsourcing, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Sep: 147-158.
- Aikins, S. K. (2013). Government Internal Audits: The Determinants of Quality Supervisory Review of Audit Documentation. *International Journal of Public Administration*, 36(10), 673–685
- Alič, M., & Rusjan, B. (2010). Contribution of the ISO 9001 internal audit to business performance. *International Journal of Quality and Reliability Management*, 27(8), 916–937.
- Alič, M., & Rusjan, B. (2011). Managerial relevance of internal audit. *TQM Journal*, 23(3), 284–300.
- Almeida, Domingos M. S., (2005). Gestão de Risco e Governo das Sociedades, *Revista de Auditoria Interna*, nº 22, Outubro-Dezembro, pp. 9-13.
- Alves, A.L., & Sousa e Reis, J.A. (2002). Auditoria Interna no Setor Público. V Encontro Latino-Americano de Pós Graduação Universidade do Vale da Paraíba.
- Anderson, U. L., Christ, M. H., Johnstone, K. M., & Rittenberg, L. E. (2012). A post-SOX examination of factors associated with the size of internal audit functions. *Accounting Horizons*, 26(2), 167–191.
- Araújo, Carlos A. (2006) "Bibliometria: Evolução histórica e questões atuais". Em questão, V.12, Nº1, P. 11-32
- Arel, B. (2010). The influence of litigation risk and internal audit source on reliance decisions. *Advances in Accounting*, 26(2), 170–176.
- Bame-Aldred, C. W., Brandon, D. M., Messier Jr., W. F., Rittenberg, L. E., & Stefaniak, C. M. (2013). A summary of research on external auditor reliance on the internal audit function. *Auditing*, 32(SUPPL.1), 251–286.

- Banham, R. (2004). Enterprising views of risk management, *Journal of Accountancy*, Jun: 65-71.
- Barreiro, M. (2007). Auditoria Interna – Aliada da estratégia empresarial. *Revista de Auditoria Interna*, 27
- Bekiaris, M., Efthymiou, T., & Koutoupis, A. G. (2013). Economic crisis impact on corporate governance & internal audit: The case of Greece. *Corporate Ownership and Control*, 11(1 A), 55–64.
- Berber, N., Pasula, M., Radosevic, M., Ikonov, D., & Vugdelija, V. K. (2012). Internal audit of compensations and benefits: Tasks and risks in production systems . *Engineering Economics*, 23(4), 414–424.
- Bernardo, M., Casadesus, M., Karapetrovic, S., & Heras, I. (2010). An empirical study on the integration of management system audits. *Journal of Cleaner Production*, 18(5), 486–495.
- Berry, A. & Philips, J. (1998), Pulling it together, *Risk Management*, Sep 53-58.
- Borba, J.A.; Murcia, F. D., 2006. *Oportunidades para pesquisa e publicação em Contabilidade: um estudo preliminar sobre revistas acadêmicas de língua inglesa do portal de periódicos da CAPES*, BBR. *Brazilian Business Review*, v. 3, p. 88-103.
- Boyce, G. (2014). Accounting, ethics and human existence: Lightly unbearable, heavily kitsch. *Critical Perspectives on Accounting*, 25(3), 197–209.
- Burdea, R., & Buzgău, R. (2011). Auditor independence evaluation in the audit engagement acceptance. *Quality - Access to Success*, 12(SUPPL. 2), 921–925.
- Burnaby, P., Hass, S., & Abdolmohammadi, M. (2009). A global summary of internal auditing's common body of knowledge. *Internal Auditing*, 24 (1), 3.
- Burnaby, P. A., & Hass, S. (2011). Internal auditing in the Americas. *Managerial Auditing Journal*, 26(8), 734–756.
- Burrell Nickell, E., & Roberts, R. W. (2014). Organizational legitimacy, conflict, and hypocrisy: An alternative view of the role of internal auditing. *Critical Perspectives on Accounting*, 25(3), 217–221.
- Busman, E. R. & Zuiden, P. V. (1998). The challenge ahead: adopting an enterprise-wide approach to risk, *Risk Management*, Jan 14-17.
- Călean, I., & Buzgău, R. C. (2011). The efficiency of internal audit activities in forestry. *Quality - Access to Success*, 12(SUPPL. 2), 1078–1085.



Cardoso, et al. (2005), Pesquisa Científica em Contabilidade entre 1990 e 2003. *Revista de Administração de Empresas – RAE*, São Paulo, 45 (2), pp. 34-45.

Carpenter, T. D., Reimers, J. L., & Fretwell, P. Z. (2011). Internal auditors' fraud judgments: The benefits of Brainstorming in groups. *Auditing*, 30(3), 211–224.

Castanheira, N., Rodrigues, L. L., & Craig, R. (2010). Factors associated with the adoption of risk-based internal auditing. *Managerial Auditing Journal*, 25(1), 79–98.

Castanheira, N. & Rodrigues, L. (2006b). Gestão de Risco – Da abordagem tradicional à gestão de risco empresarial (ERM), *Revisores & Empresas*, nº 34, Julho-Setembro: 58-61.

Castanheira, N. (2007). Auditoria Interna baseada no Risco. Estudo do caso português, Dissertação de Mestrado da Universidade do Minho, Junho.

Chambers, A. D. (2014). New guidance on internal audit - an analysis and appraisal of recent developments. *Managerial Auditing Journal*, 29(2), 196–218.

Chapman, Christy (2001). The big picture, *The Internal Auditor*, Jun 30-37;

Chapman, C. (2004). On the road of change, *The Internal Auditor*, Jun: 40-47.

Chis, I. F., Codrean, M., & Todor, L. S. (2012). Auditor's independence evaluation. *Quality - Access to Success*, 13(SUPPL.3), 796–800.

Clune, R. R., & Gramling, A. A. (2012). Hiring recent university graduates into internal audit positions: Insights from practicing internal auditors. *Current Issues in Auditing*, 6(2).

Coetzee, P., & Lubbe, D. (2014). Improving the efficiency and effectiveness of risk-based internal audit engagements. *International Journal of Auditing*, 18(2), 115–125.

Colbert, J. L. (2002). New and Expanded Internal Audit Standards, *The CPA Journal*, May: 34-38.

COSO – Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (2013)

COSO – Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (2017). Enterprise Risk Management – Executive Summary, Jun.

Davidson, B. I., Desai, N. K., & Gerard, G. J. (2013). The Effect of continuous auditing on the relationship between internal audit sourcing and the external auditor's reliance on the internal audit function. *Journal of Information Systems*, 27(1), 41–59.

de Smet, D., & Mention, A.-L. (2011). Improving auditor effectiveness in assessing KYC/AML practices: Case study in a Luxembourgish context. *Managerial Auditing*

*Journal*, 26(2), 182–203.

de Zwaan, L., Stewart, J., & Subramaniam, N. (2011). Internal audit involvement in enterprise risk management. *Managerial Auditing Journal*, 26(7), 586–604.

Desai, N. K., Gerard, G. J., & Tripathy, A. (2011). Internal audit sourcing arrangements and reliance by external auditors. *Auditing*, 30(1), 149–171.

Desai, V., Roberts, R. W., & Srivastava, R. (2010). An analytical model for external auditor evaluation of the internal audit function using belief functions. *Contemporary Accounting Research*, 27(2), 537–575.

Dey, R. M., & Sullivan, M. W. (2012). Was Dodd-Frank justified in granting internal control audit exemption to small firms? *Managerial Auditing Journal*, 27(7), 666–692.

Dittenhofer, M. (2001). Internal auditing effectiveness: an expansion of present methods, *Managerial Auditing Journal*, 16/8:443-450;

Duțescu, A., & Ispas, S. (2011). The importance and the benefits of internal audit in public institutions using the european funds for rural development. *Quality - Access to Success*, 12(SUPPL.1), 62–66.

El-Sayed Ebaid, I. (2011). Internal audit function: An exploratory study from Egyptian listed firms. *International Journal of Law and Management*, 53(2), 108–128.

Eulerich, M., Theis, J., Velte, P., & Stiglbauer, M. (2013). Self-perception of the internal audit function within the corporate governance system - Empirical evidence for the European Union. *Problems and Perspectives in Management*, 11(2), 57–72.

Everett, J., & Tremblay, M.-S. (2014a). Ethics and internal audit: Moral will and moral skill in a heteronomous field. *Critical Perspectives on Accounting*, 25(3), 181–196.

Everett, J., & Tremblay, M.-S. (2014b). On hypocrisy, the phronemos, and kitsch: A reply to our commentators. *Critical Perspectives on Accounting*, 25(3), 222–225.

Fazli Aghghaleh, S., Muhammaddun Mohamed, Z., & Ahmad, A. (2014). The effects of personal and organizational factors on role ambiguity amongst internal auditors. *International Journal of Auditing*, 18(2), 105–114.

Floștoiu, S., Rus, M.-I., & Radu, I. (2012). Performance auditing in public institutions as a managerial tool. *Quality - Access to Success*, 13(SUPPL.3), 643–647.

- Funston, R. (2003). Creating a risk-intelligent organization, *The Internal Auditor*, April: 59-63.
- Gleim, Irvin N. (2001):CIA Review, Part I, Internal Audit Process, tenth edition, Gleim Publications, Florida.
- Gonzalez, G. C., Sharma, P. N., & Galletta, D. (2012a). Factors influencing the planned adoption of continuous monitoring technology. *Journal of Information Systems*, 26(2), 53–69.
- Gonzalez, G. C., Sharma, P. N., & Galletta, D. F. (2012b). The antecedents of the use of continuous auditing in the internal auditing context. *International Journal of Accounting Information Systems*, 13(3), 248–262.
- Greg Burton, F., Emett, S. A., Simon, C. A., & Wood, D. A. (2012). Corporate managers' reliance on internal auditor recommendations. *Auditing*, 31(2), 151–166.
- Haron, H., Ibrahim, D. D. N., Jeyaraman, K., & Chye, O. H. (2010). Determinants of internal control characteristics influencing voluntary and mandatory disclosures: A Malaysian perspective. *Managerial Auditing Journal*, 25(2), 140–159.
- Hermanson, H. M., & Gramling, A. A. (2013). Nature's sunshine products: Anatomy of an FCPA failure. *Issues in Accounting Education*, 28(3), 599–615.
- Hernandez, H. (2010). Quality audit as a driver for compliance to ISO 9001:2008 standards. *TQM Journal*, 22(4), 454–466.
- Ho, S., & Hutchinson, M. (2010). Internal audit department characteristics/activities and audit fees: Some evidence from Hong Kong firms. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 19(2), 121–136.
- Holt, T. P. (2012). The effects of internal audit role and reporting relationships on investor perceptions of disclosure credibility. *Managerial Auditing Journal*, 27(9), 878–898.
- Hoos, F., & Bollmann, G. (2012). Is accountability a double-edged sword? Experimental evidence on the effectiveness of internal controls to prevent fraud. *Journal of Management Control*, 23(2), 115–132.
- Huy, D. T. N. (2011). The summarized evaluation of the US and Latin America corporate governance standards after financial crisis corporate scandals and manipulation. *European Journal of Economics, Finance and Administrative Sciences*, (29), 91–108.

- IIA- The Institute of Internal Auditors (1999). International Standards for the Professional Practise of Internal Auditing, The Institute of Internal Auditors.
- Iovitu, M., Borisov, D., & Calanter, P. (2013). The internal audit function: Evolution and role. *Quality - Access to Success*, 14(SUPPL. 1), 298–300.
- Iskandar, T. M., Lasa, Y. M., & Hassan, N. S. A. (2014). Financial management performance of public sector: Quality of internal auditor. *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation*, 10(3), 229–254.
- Jans, M., Alles, M., & Vasarhelyi, M. (2013). The case for process mining in auditing: Sources of value added and areas of application. *International Journal of Accounting Information Systems*, 14(1), 1–20.
- Jin'e, Y. & Dunjia, L. (1997). Performance audit in the service of internal audit, *Managerial Auditing Journal*, 12/4, 5: 192-195.
- Lemant, O. (2001). Risk as a tripod, *The Internal Auditor*, Jun: 39-43.
- Lesage, C. & Wechtler, H. (2012). An Inductive Typology of Auditing Research. *Contemporary Accounting Research*, Vol. 29, N° 2, pp. 487-504.
- Kanellou, A., & Spathis, C. (2011). Auditing in enterprise system environment: a synthesis. *Journal of Enterprise Information Management*, 24 (6), 494-519
- Keclíková, K., & Briš, P. (2011). Risk management and internal audit in integrated process management of hospitals . *E a M: Ekonomie a Management*, 14(4), 55–66.
- Koonce, L. (2013). Discussion of “Is the objectivity of internal audit compromised when the internal audit function is a management training ground?” *Accounting and Finance*, 53(4), 1021–1028.
- Kotb, A., Sangster, A., & Henderson, D. (2014). E-business internal audit: The elephant is still in the room! *Journal of Applied Accounting Research*, 15(1), 43–63.
- Koutoupis, A. G. (2011). Audit committees in the Greek banking institutions: A qualitative investigation of effectiveness. *Corporate Board: Role, Duties and Composition*, 7(2), 32–50.
- Koutoupis, A. G. (2012). Importing international corporate governance codes in Greek publicly listed enterprises: A case study analysis. *International Journal of Organizational Analysis*, 20(4), 447–463.
- Law, P. (2011). Corporate governance and no fraud occurrence in organizations: Hong Kong evidence. *Managerial Auditing Journal*, 26(6), 501–518.

- Lemonakis, C., Voulgaris, F., Sifakis, E., & Zopounidis, C. (2013). Effective organisation and operation characteristics of Internal Audit Departments (IAD) in Greek hotel units (HUs): An empirical perspective. *International Journal of Business Performance Management*, 14(3), 221–244.
- Lenz, R., & Sarens, G. (2012). Reflections on the internal auditing profession: What might have gone wrong? *Managerial Auditing Journal*, 27(6), 532–549.
- Leung, P., Cooper, B. J., & Perera, L. (2011). Accountability structures and management relationships of internal audit: An Australian study. *Managerial Auditing Journal*, 26(9), 794–816.
- Loraas, T. M., & Searcy, D. L. (2010). Using queries to automate journal entry tests: Agile machinery group, inc. *Issues in Accounting Education*, 25(1), 155–174.
- Madani, H. (2009). The role of internal auditors in ERP-based organizations. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 5 (4), 514-526.
- Mahzan, N., & Lymer, A. (2014). Examining the adoption of computer-assisted audit tools and techniques: Cases of generalized audit software use by internal auditors. *Managerial Auditing Journal*, 29(4), 327–349.
- Majdalawieh, M., Sahraoui, S., & Barkhi, R. (2012). Intra/inter process continuous auditing (IIPCA), integrating CA within an enterprise system environment. *Business Process Management Journal*, 18(2), 304–327.
- Marks, N. (2001). The new age of internal auditing, *The Internal Auditor*, December: 44-49.
- Marques, José, (1997). Auditoria e Gestão (1997), Editorial Presença, 1ªed
- Mcnamee, D. (1997). Risk based Auditing, *The Internal Auditor*, August: 22-27.
- Melendy, S., & Huefner, R. J. (2011). Monitoring legal compliance: The growth of compliance committees. *Accounting Perspectives*, 10(4), 241–263.
- Mihret, D. G. (2014). How can we explain internal auditing? The inadequacy of agency theory and a labor process alternative. *Critical Perspectives on Accounting*, 25(8), 771–782.
- Militaru, C., & Zanfir, A. (2013). Corporate Governance - model of business excellence. *Quality - Access to Success*, 14(SUPPL.2), 91–95.
- Moore, W. G & Hodgson, D. (1993). "The joint audit approach", *The Internal Auditor*, August, p.14.

- Morais, G. & Martins, I. (2013), “Auditoria Interna – Função e Processo”, Lisboa: Áreas Editora.
- Morais, G. & Martins, I. (1999), “Auditoria Interna – Função e Processo”, Lisboa: Áreas Editora.
- Moreira, N. (2010). Forensic Accounting em Portugal: Evidências Empíricas. Edição Húmus.
- Munro, L., & Stewart, J. (2010). External auditors’ reliance on internal audit: The impact of sourcing arrangements and consulting activities. *Accounting and Finance*, 50(2), 371–387.
- Munro, L., & Stewart, J. (2011). External auditors’ reliance on internal auditing: Further evidence. *Managerial Auditing Journal*, 26(6), 464–481.
- Mustapha, M. (2014). Monitoring costs of multinational companies: An agency theory perspective. *Asian Journal of Business and Accounting*, 7(2), 23–43.
- Mustapha, M., & Ismail, H. (2013). Information System Structure and the Demand for Monitoring Costs. *International Journal of Economics and Management*, 7(2), 396–407.
- Mynhardt, R. H. (2014). Universal corporate governance standards: Recommendations for the composition of a board of directors. *Corporate Ownership and Control*, 12(1 Continued 2), 243–250.
- Ngoc Huy, D. T. (2013). The analytical assessment of some middle east corporate governance standards after the global crisis. *Corporate Ownership and Control*, 11(1 N), 961–974.
- OECD (1999a), *Economie Surveys: Portugal*, Paris: OCDE.
- Picket, S. (2000), Developing internal audit competencies, *Managerial Auditing Journal*, 15/6: 265-278.
- Pilcher, R. (2014). Role of Internal Audit in Australian Local Government Governance: A Step in the Right Direction. *Financial Accountability and Management*, 30(2), 206–237.
- Pinheiro, J. L. (2002). Auditoria Interna – Fornecer Valor à Empresa, Auditoria Interna, nº12, Julho-Setembro: pp.4-5.
- Pinheiro, J. L. (2008). Auditoria Interna – manual prático para Auditoria Internos; Editora Reis dos Livros

- Pinheiro, J. (2010). Auditoria Interna: Manual prático para auditores internos. 2ª Edição. Lisboa: Editora Rei dos Livros.
- Rahahleh, M. Y. (2010). Regulating the profession of internal auditing in Jordan. *European Journal of Economics, Finance and Administrative Sciences*, (20), 162–180.
- Regoliosi, C., & d'Eri, A. (2014). “Good” corporate governance and the quality of internal auditing departments in Italian listed firms. An exploratory investigation in Italian listed firms. *Journal of Management and Governance*, 18(3), 891–920.
- Renard, J. (2002). "Audit interne: ce qui fait débat", Maxima
- Rickard, P. (1994). Understanding internal audit, Australian Accountant, Apr: 30-34.
- Ridley, J., D'Silva, K., & Szombathelyi, M. (2011). Sustainability assurance and internal auditing in emerging markets. *Corporate Governance*, 11(4), 475–488.
- Rose, A. M., Rose, J. M., & Norman, C. S. (2013). Is the objectivity of internal audit compromised when the internal audit function is a management training ground? *Accounting and Finance*, 53(4), 1001–1019.
- Roussy, M. (2013). Internal auditors' roles: From watchdogs to helpers and protectors of the top manager. *Critical Perspectives on Accounting*, 24(7–8), 550–571.
- Sarens, G., Abdolmohammadi, M. J., & Lenz, R. (2012). Factors associated with the internal audit function's role in corporate governance. *Journal of Applied Accounting Research*, 13(2), 191–204.
- Sarens, G., Allegrini, M., D'Onza, G., & Melville, R. (2011). Are internal auditing practices related to the age of the internal audit function?: Exploratory evidence and directions for future research. *Managerial Auditing Journal*, 26(1), 51–64.
- Sarens, G., & Lamboglia, R. (2014). The (mis)fit between the profile of internal auditors and internal audit activities. *Accounting and Business Research*, 44(1), 41–62.
- Sawyer, L.B (1998). Sawyers' Internal Auditing, Institute of Internal Auditors, Altamonte Springs, FL.
- Schneider, A. (2010). Analysis of professional standards and research findings to develop decision aids for reliance on internal auditing. *Research in Accounting Regulation*, 22(2), 96–106.

- Seiffert, Mari Elizabete Bernardini (2013). Auditoria de Sistemas de Gestão: princípios, procedimentos e práticas com ênfase nas Normas ISO (9001, 14001, 22000 e OHSAS 18001). São Paulo: Editora Atlas
- Seol, I., Sarkis, J., & Lefley, F. (2011). Factor structure of the Competency Framework for Internal Auditing (CFIA) skills for entering level internal auditors. *International Journal of Auditing*, 15(3), 217–230.
- Sharman, R. (2002). Enterprise risk management – the KPMG approach, *The British Journal of Administrative Management*, May/Jun 26-28.
- Shin, I.-H., Lee, M.-G., & Park, W. (2013). Implementation of the continuous auditing system in the ERP-based environment. *Managerial Auditing Journal*, 28(7), 592–627.
- Silva, Ana Sofia Valente Cunha, Inácio, Helena Coelho (2013). Relação entre a Auditoria Interna e a Auditoria Externa e o impacto nos honorários dos auditores externos, *Revista Universo Contábil*, v. 9, n. 1, p. 135-146
- Singh, H., & Newby, R. (2010). Internal audit and audit fees: Further evidence. *Managerial Auditing Journal*, 25(4), 309–327.
- Singh, H., Woodliff, D., Sultana, N., & Newby, R. (2014). Additional evidence on the relationship between an internal audit function and external audit fees in australia. *International Journal of Auditing*, 18(1), 27–39.
- Smith, L. M., Drake, M. S., & Shaub, M. K. (2010). Pivotal change in US policy: How the Sarbanes-Oxley Act affected internal auditing and its relationship to external auditing. *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation*, 6(4), 346–367.
- Soh, D. S. B., & Martinov-Bennie, N. (2011). The internal audit function: Perceptions of internal audit roles, effectiveness and evaluation. *Managerial Auditing Journal*, 26(7), 605–622.
- Sousa, Orlando, (2006). Comportamentos Éticos, *Revista de Auditoria Interna* nº 23, Janeiro-Março, pp. 4-5.
- Stanciu, V. (2013). Internal auditors' interest on social responsibility and sustainable developmemt issues. *Quality - Access to Success*, 14(S3), 150–158.
- Stanciu, V. (2014). Internal audit universe develoments - corporate social responsibility and sustainable developmemt. *Quality - Access to Success*,



15(SUPPL.1), 318–322.

Steinbart, P. J., Raschke, R. L., Gal, G., & Dilla, W. N. (2012). The relationship between internal audit and information security: An exploratory investigation. *International Journal of Accounting Information Systems*, 13(3), 228–243.

Steinbart, P. J., Raschke, R. L., Gal, G., & Dilla, W. N. (2013). Information security professionals' perceptions about the relationship between the information security and internal audit functions. *Journal of Information Systems*, 27(2), 65–86.

Susmanschi, G. (2012). Internal audit and corporate governance in time of economic crisis. *Journal of Applied Economic Sciences*, 7(2), 189–194.

Teeter, R. A., Alles, M. G., & Vasarhelyi, M. A. (2010). The remote audit. *Journal of Emerging Technologies in Accounting*, 7(1), 73–88.

Teixeira, M. F. (2006). O Contributo da Auditoria Interna para uma Gestão eficaz. Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Auditoria, Universidade Aberta de Coimbra

Tušek, B., & Pokrovac, I. (2012). Interdependence between audit committee and internal audit. *Corporate Board: Role, Duties and Composition*, 8(2), 6–14.

Vasarhelyi, M. A., Alles, M., Kuenkaikaew, S., & Little, J. (2012). The acceptance and adoption of continuous auditing by internal auditors: A micro analysis. *International Journal of Accounting Information Systems*, 13(3), 267–281.

Voinescu, L. (2012). The internal audit of the management systems according to the new edition of ISO 19011:2011. *Quality - Access to Success*, 13(130), 91–92

Walker, P. L., Shenkir, W. G. & Barton, T. L. (2003). ERM in practice, *The Internal Auditor*, Aug: 51-55.

Wan-Hussin, W. N., & Bamahros, H. M. (2013). Do investment in and the sourcing arrangement of the internal audit function affect audit delay? *Journal of Contemporary Accounting and Economics*, 9(1), 19–32

Warren, J. D., & Smith, J. L. (2006). Continuous auditing an effective tool for internal auditors. *Internal Auditing*, 21(2), 27.

Watson, M. W., & Dow, K. E. (2010). Auditing operational compliance: The case of employee long distance piracy. *Issues in Accounting Education*, 25(3), 513–526

Waweru, N. M., Kamau, R. G., & Uliana, E. (2011). Audit committees and corporate governance in a developing country. *International Journal of Accounting, Auditing*

*and Performance Evaluation*, 7(4), 337–358

Weingandt, J. (2001). Unlocking value through internal audit, *Financial Executive*, Mar-Apr: 53-56.

Worrell, J. L. (2010). Blazer communications: A procurement audit simulation. *Issues in Accounting Education*, 25(3), 527–546

Zaman, M., & Sarens, G. (2013). Informal interactions between audit committees and internal audit functions: Exploratory evidence and directions for future research. *Managerial Auditing Journal*, 28(6), 495–515

Zárate, F. C. O. (2001). La gestión de riesgos: un enfoque práctico, *Partida Doble*, Julho-Agosto: pp.64-76.

### Anexo 1 – Artigos eliminados

Ano	Artigo	Autores	Revista
2011	Audit committees and corporate governance in a developing country	Waweru N.M. ; Kamau R.G. ; Uliana E.	International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation
2011	Audit committees in the Greek banking institutions: A qualitative investigation of effectiveness	Koutoupis A.G.	Corporate Board: Role, Duties and Composition
2011	Auditor independence evaluation in the audit engagement acceptance	Chis I.F. ; Codrean M. ; Todor L. S.	Quality - Access to Success
2011	The remote audit	Teeter R.A. ; Alles M. G. ; Vasarhely M. A.	Journal of Emerging Technologies in Accounting
2012	Importing international corporate governance codes in Greek publicly listed enterprises: A case study analysis	Koutoupis A.G.	International Journal of Organizational Analysis
2013	The case for process mining in auditing: Sources of value added and areas of application	Jans M. ; Alles M. G. ; Vasarhely M. A.	International Journal of Accounting Information Systems
2013	Discussion of "is the objectivity of internal audit compromised when the internal audit function is a management training ground?"	Koonce L.	Accounting and Finance

<b>2013</b>	The analytical assessment of some middle east corporate governance standards after the global crisis	Ngoc Huy D.T.	Corporate Ownership and Control
<b>2013</b>	Corporate Governance - model of business excellence	Militaru C. ; Zafir A.	Quality - Access to Success
<b>2014</b>	On hypocrisy, the phronemos, and kitsch: A reply to our commentators	Everett J. ; Tremblay M. S.	Critical Perspectives on Accounting
<b>2014</b>	Ethics and internal audit: Moral will and moral skill in a heteronomous field	Everett J. ; Tremblay M. S.	Critical Perspectives on Accounting
<b>2014</b>	Accounting, ethics and human existence: Lightly unbearable, heavily kitsch	Boyce G.	Critical Perspectives on Accounting
<b>2014</b>	Universal corporate governance standards: Recommendations for the composition of a board of directors	Mynhardt R.H.	Corporate Ownership and Control